



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**MECANISMOS DE SALVAGUARDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O DIREITO PORTUGUÊS E
O DIREITO BRASILEIRO**

ATENA JORGE DE ALMEIDA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS – ESPECIALIDADE: DIREITO FISCAL
DISSERTAÇÃO ORIENTADA PELA PROFESSORA DOUTORA ANA PAULA VALLE-FRIAS
MADUREIRA PIEDADE DOURADO

LISBOA

2024



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**MECANISMOS DE SALVAGUARDA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O DIREITO PORTUGUÊS E
O DIREITO BRASILEIRO**

ATENA JORGE DE ALMEIDA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS – ESPECIALIDADE: DIREITO FISCAL
DISSERTAÇÃO ORIENTADA PELA PROFESSORA DOUTORA ANA PAULA VALLE-FRIAS
MADUREIRA PIEDADE DOURADO

LISBOA

2024

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, à minha orientadora, Professora Doutora Ana Paula Dourado, por ter aceitado desempenhar esse papel e por ter direcionado a minha investigação e a escrita desse texto. Foram as aulas de Direito Fiscal por ela ministradas durante o mestrado e as discussões em sala que despertaram em mim o interesse pelo tema abordado nesta dissertação.

Agradeço aos demais Professores do mestrado, cujas lições contribuíram de alguma forma para a melhor compreensão do Direito português e para a elaboração deste trabalho: Professora Doutora Isabel Graes, Professor Doutor João Tiago Silveira e Professora Doutora Paula Rosado Pereira.

Agradeço aos colegas do mestrado e amigos que fiz em Portugal, os quais tornaram mais agradável a minha estadia em terras lusitanas e contribuíram com reflexões sobre o tema abordado nesta dissertação. Agradeço à minha amiga dos tempos de licenciatura, Ana Luiza Krüger, por ter lido o texto e feito comentários valiosos. Agradeço, também, aos meus colegas dos tempos de CARF (e hoje amigos), por terem contribuído para que eu pudesse me dedicar ao mestrado.

Agradeço ao meu marido, Leidson Rangel, pela companhia durante esse percurso acadêmico e por trilhar comigo todos os caminhos desta vida. Agradeço pelas longas horas de conversas, pelas diversas sugestões, pelas críticas e pelo incentivo. Sem você, teria sido impossível chegar até aqui.

Agradeço aos meus pais, Jorge e Efigênia, por tudo o que são e fizeram por mim e por meus irmãos ao longo das nossas vidas. Agradeço por terem sido meu suporte emocional e espiritual durante o mestrado e, em especial, durante a elaboração dos relatórios e da dissertação.

Agradeço, por fim, ao meu Deus por me cercar de tanta bondade.

RESUMO

Os ordenamentos jurídicos devem buscar a harmonização entre o direito do sujeito passivo de insurgir-se contra um ato de liquidação de impostos que considere ilegal e a necessária efetividade da cobrança para obtenção de recursos necessários ao financiamento do Estado. Em Portugal, características do processo de execução fiscal e instrumentos que visam à salvaguarda do crédito tributário contribuem para esse segundo propósito, ao mesmo tempo que ao sujeito passivo são asseguradas garantias impugnatórias. No Brasil, a seu turno, a apresentação de reclamações e recursos administrativos suspende a exigibilidade do crédito e impede que sejam adotadas medidas voltadas à satisfação ou à garantia desse crédito, uma condição que pode perdurar por longo período. Diante desse contexto, o objetivo da nossa investigação é analisar como Portugal concilia o direito do sujeito passivo à revisão administrativa e judicial do ato de liquidação com a necessidade de assegurar a cobrança do crédito tributário. Para tanto, são analisadas as características do processo de execução fiscal e os mecanismos de salvaguarda do crédito tributário constantes do ordenamento jurídico português que contribuem para a efetividade da cobrança. Com base nessa análise, avaliamos a compatibilidade e eventuais restrições a serem superadas para a incorporação desses mecanismos ao ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-Chave: Contencioso Tributário. Tutela do Crédito Tributário. Execução Fiscal. Suspensão da Execução. Providência Cautelar.

ABSTRACT

Legal systems must pursue harmonization between the taxpayer's right to protest an act of tax assessment that they consider illegal and the necessary effectiveness of obtaining the necessary resources for financing the State. In Portugal, characteristics of the tax enforcement procedure and instruments aimed at safeguarding the tax credit contribute to this second purpose, while, at the same time, ensuring that the taxpayer has the guarantees to contest the case. In Brazil, administrative claims and appeals suspend the enforceability of the credit and prevent measures that could satisfy or guarantee the credit, a condition that can last for a long period. Given this context, the aim of our research is to analyze how Portugal reconciles the taxpayer's right to administrative and judicial review of the assessment act with the need to ensure collection of the tax. To this end, we analyze the characteristics of the tax enforcement procedure and the mechanisms for safeguarding the tax in the Portuguese legal system that contribute to effective collection. Based on this analysis, we assess the compatibility and possible restrictions to incorporate these mechanisms into the Brazilian legal system.

Keywords: Tax Litigation. Safeguard Tax Collection. Tax Enforcement Proceedings. Suspension of Tax Enforcement Proceedings. Protective Measures.

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÔNIMOS

ADI	-	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgInt	-	Agravo Interno
AgRg	-	Agravo Regimental
AResp	-	Agravo em Recurso Especial
AT	-	Autoridade Tributária e Aduaneira
atual.	-	atualizado
CAAD	-	Centro de Arbitragem Administrativa
cap.	-	capítulo
CARF	-	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	-	Certidão de Dívida Ativa
CIDEEFF	-	Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal
CIS	-	Código do Imposto do Selo
cit.	-	citado, citada
CNJ	-	Conselho Nacional de Justiça
coord.	-	coordenador, coordenadores
CPC	-	Código de Processo Civil
CPPT	-	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPTA	-	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRFB	-	Constituição da República Federativa do Brasil
CRP	-	Constituição da República Portuguesa
CSC	-	Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros
CSRF	-	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	-	Código Tributário Nacional
CTN	-	Código Tributário Nacional
DGPJ	-	Direção-Geral da Política da Justiça
DRJ	-	Delegacia de Julgamento da RFB
ed.	-	edição; editora
EDcl	-	Embargos de Declaração
et al.	-	<i>et alii</i> (e outros)
ETAF	-	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

Inspere	-	Instituto de Ensino e Pesquisa
IVA	-	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JEF	-	Juizado Especial Federal
LGT	-	Lei Geral Tributária
MF	-	Ministério da Fazenda
MP	-	Medida Provisória
n., nº	-	número
OAB	-	Ordem dos Advogados do Brasil
org.	-	organizador, organizadores
p.	-	página, páginas
PGFN	-	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PRDI	-	Pedido de Revisão de Dívida Inscrita
RCPITA	-	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
RE	-	Recurso Extraordinário
reimpr.	-	reimpressão
REsp	-	Recurso Especial
RFB	-	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
RICARF	-	Regimento Interno do CARF
RJAT	-	Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária
s. l.	-	<i>sine loco</i>
STA	-	Supremo Tribunal Administrativo
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	-	Superior Tribunal de Justiça
TC	-	Tribunal Constitucional
TCA	-	Tribunal Central Administrativo
TCU	-	Tribunal de Contas da União
TEDH	-	Tribunal Europeu dos Direitos do Homem
TJUE	-	Tribunal de Justiça da União Europeia
TRF	-	Tribunal Regional Federal
UE	-	União Europeia
v.	-	volume, volumes

INDICAÇÕES DE LEITURA

- Na redação desta dissertação, utilizou-se a variante brasileira da língua portuguesa.
- A elaboração das referências bibliográficas seguiu a norma ABNT NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). As fontes consultadas são identificadas da forma prescrita por essa norma na primeira vez em que são citadas, em nota de rodapé, e na lista de Referências Bibliográficas ao final deste trabalho.
- Relativamente aos capítulos de monografia e artigos de publicação periódica, na primeira vez em que são citados, em nota de rodapé, são informadas as suas páginas inicial e final, seguindo a norma supracitada. Adicionalmente, informa-se a página consultada, na qual consta a citação, direta ou indireta, referida no texto.
- A partir da segunda citação, as fontes consultadas são assinaladas, em nota de rodapé, de modo abreviado, utilizando-se os elementos que permitem a sua identificação, como o nome do autor; o título da obra; a informação de que ela já foi citada anteriormente; e a página da qual foi extraída a informação que está sendo referenciada.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA.....	16
1.1 Litigância tributária em Portugal.....	18
1.1.1 Procedimento tributário	20
1.1.2 Processo tributário	24
1.1.3 Arbitragem tributária	32
1.2 Litigância tributária no Brasil.....	41
1.2.1 Processo administrativo	43
1.2.2 Processo judicial	47
1.3 Semelhanças e distanciamentos entre os modelos de litigância tributária adotados por Portugal e pelo Brasil.....	52
1.3.1 Efeito de reclamações e recursos sobre a exigibilidade do crédito ...	54
1.3.2 Instâncias e recursos	56
1.3.3 Justiça especializada	59
1.3.4 Tratamento dos processos de pequeno valor	64
1.3.5 Desestímulo à litigância protelatória	69
1.3.6 Imposição legal de prazo para decisão e consequências pelo descumprimento	70
2 A TUTELA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM PORTUGAL.....	73
2.1 Execução fiscal administrativa	73
2.1.1 O papel dos tribunais no processo de execução fiscal.....	79
2.2 Execução fiscal concomitante com a discussão sobre a legalidade da liquidação	83
2.3 Ausência de efeitos suspensivos de reclamações e recursos	87
2.4 Prestação de garantia pelo contribuinte	95
2.4.1 Dispensa da prestação de garantia	102
2.4.2 Caducidade da garantia.....	106

2.4.3 Direito à indenização por prestação indevida de garantia	109
2.5 Constituição de garantia pela administração tributária.....	113
2.6 Providência cautelar.....	115
3 A TUTELA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	125
3.1 Contexto atual.....	125
3.1.1 Efeito suspensivo das reclamações e recursos administrativos	126
3.1.2 Execução fiscal após a “constituição definitiva do crédito”.....	130
3.1.3 Limitações da medida cautelar fiscal.....	136
3.1.4 Arrolamento de bens e direitos	143
3.2 Fundamentos constitucionais para a adoção de mecanismos reforçados de tutela do crédito tributário	148
3.3 Aderência das garantias existentes em Portugal ao sistema brasileiro ...	155
3.4 Contributos à reformulação do sistema de tutela do crédito tributário no Brasil.....	167
CONCLUSÕES	174
REFERÊNCIAS	182
Autores portugueses e outro	182
Publicações oficiais	187
Jurisprudência	188
Autores brasileiros	191
Publicações oficiais	196
Jurisprudência	197

INTRODUÇÃO

A arrecadação das receitas decorrentes do poder de tributar do Estado ocorre, essencialmente, por meio do cumprimento espontâneo da obrigação pelo sujeito passivo. No atual estágio do Direito Fiscal, contribui para isso a transferência para os particulares de tarefas que tradicionalmente cabiam à administração tributária, fenômeno evidenciado pela autoliquidação, substituição tributária, retenção na fonte e apuração do imposto com base nas declarações prestadas pelas pessoas singulares e coletivas.

Outra parcela da arrecadação tributária depende da cobrança coercitiva, materializada no processo de execução fiscal. Logo, embora seja esperado que, diante de um ato de liquidação, o sujeito passivo cumpra espontaneamente a obrigação, extinguindo-se a relação jurídico-tributária pelo pagamento voluntário, há situações em que isso não acontece. É o que se verifica, por exemplo, quando o sujeito passivo discorda do ato de liquidação, por considerá-lo incompatível com o ordenamento jurídico.

A atividade da administração tributária deve ocorrer em conformidade com a lei, especialmente na identificação e determinação dos elementos essenciais da relação jurídico-tributária e na definição da pretensão, consubstanciada no ato de liquidação. Contudo, a administração tributária não está isenta de cometer erros no decurso do procedimento de liquidação, na elaboração do próprio ato ou ainda na interpretação e aplicação da legislação. O sujeito passivo, por sua vez, não deve ser obrigado a pagar por tributo que não tenha sido exigido em conformidade com a lei.

Nesse contexto, concretizando a nível infraconstitucional direitos e garantias das pessoas assegurados constitucionalmente e inerentes ao Estado de Direito, o legislador coloca à disposição do sujeito passivo os instrumentos necessários à contestação da liquidação, os quais consistem em garantias impugnatórias administrativas e judiciais.

Conforme o desenho normativo adotado por cada país, os instrumentos que permitem ao sujeito passivo insurgir-se contra o ato de liquidação podem conduzir a excessivo distanciamento temporal entre a formalização dessa exigência e a sua cobrança.

Esse distanciamento pode comprometer a efetividade da cobrança, uma vez que o patrimônio do sujeito passivo é suscetível a alterações, seja pela adoção deliberada de comportamentos com o propósito de fugir ao cumprimento da obrigação, seja pela alteração das condições econômicas e financeiras, inerente à atividade empresarial e capaz de conduzir à insolvência. Dessa forma, o tempo de duração do litígio repercute na satisfação do crédito tributário, o que implica dizer que, quanto mais precocemente forem

realizados atos de cobrança coercitiva, mais efetiva será essa cobrança, especialmente se inexistirem mecanismos que visem a proteção do crédito.

Idealmente, os ordenamentos jurídicos deveriam buscar a harmonização dos direitos e interesses legítimos dos sujeitos passivos com o interesse público na obtenção dos recursos necessários ao financiamento do Estado, instituindo instrumentos que tornem possível a satisfação do crédito, caso seja confirmada a exigência tributária ao final do litígio, mesmo que o sujeito passivo se recuse a cumprir espontaneamente a obrigação.

No contexto brasileiro, a legislação que disciplina os meios impugnatórios à imposição estatal estabelece que, após ser notificado acerca da exigência de um determinado imposto, o sujeito passivo pode contestar essa exigência perante órgãos da Administração Pública, em até três instâncias. Ao longo do processamento das reclamações e recursos no âmbito administrativo, a exigibilidade do crédito tributário em discussão permanece suspensa, o que impede que sejam adotadas medidas voltadas à satisfação ou à garantia desse crédito.

Nesse cenário, é possível visualizar ao menos duas consequências. A primeira está relacionada à efetividade da cobrança do crédito tributário, uma vez que, quando surgir a possibilidade de cobrança, pode ser que o sujeito passivo não detenha mais os bens e direitos que possuía quando do ato de liquidação. Em segundo lugar, observa-se que afastar do Fisco a possibilidade de exigência ou garantia imediata do crédito em litígio, estabelecendo que a mera apresentação de reclamação administrativa é suficiente para manter a exigibilidade do crédito suspensa, estimula a litigância protelatória.

A limitação ao exercício de medidas voltadas à garantia de satisfação do crédito tributário desperta maior preocupação em razão do montante de crédito e da quantidade de processos que aguardam julgamento, com um longo tempo até a resolução definitiva dos litígios.

Conforme dados divulgados em dezembro de 2023¹, encontravam-se pendentes de decisão de órgãos julgadores administrativos 315.439 processos, correspondentes, em

¹ Os dados sobre a quantidade de processos, o montante do crédito tributário em discussão e o tempo médio dos processos que aguardam decisão foram obtidos por meio de consulta aos dados divulgados pelos órgãos julgadores de primeira e de segunda instância. Os dados da primeira instância são atualizados mensalmente e disponibilizados em Dados Abertos: BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Contencioso administrativo de primeira instância*. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/contencioso-administrativo-de-primeira-instancia>. Acesso em: 25 fev. 2024. Os dados da segunda instância também são atualizados mensalmente e disponibilizados em Dados Abertos: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Dados gerenciais do CARF*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>. Acesso em: 25 fev. 2024.

valor, a aproximadamente 1.411.000.000.000 de reais²⁻³, cerca de 14% do Produto Interno Bruto atingido pelo Brasil em 2022⁴. Trata-se de processos que tramitam, em média, 2 anos e 2 meses em primeira instância, e 3 anos e 5 meses em segunda instância.

Além do volume de recursos e do prazo médio para a resolução dos litígios, os níveis de recuperabilidade do crédito tributário em execução fiscal também são preocupantes. Em 2019, 71% desse crédito foi considerado irrecuperável ou de difícil recuperação, o que representava aproximadamente 1.410.000.000.000 de reais⁵. Esse cenário levou o Tribunal de Contas da União (TCU) a incluir, em 2022, a eficiência da cobrança e do contencioso tributário na Lista de Alto Risco na Administração Pública Federal, na qual constam áreas caracterizadas, dentre outros fatores, pela má gestão ou pela necessidade de alterações profundas, e em relação às quais tenham sido “identificados problemas crônicos e de grande impacto para os quais os gestores responsáveis não apresentam soluções efetivas”⁶. Dentre as constatações que justificaram a inclusão da cobrança tributária nessa lista, o Tribunal destacou que “difícilmente o crédito tributário devido à União, pelo não pagamento de tributo ou em decorrência de autuação da fiscalização tributária, é efetivamente recolhido aos cofres públicos”⁷.

Em Portugal, diferentemente do que ocorre no Brasil, o cumprimento da obrigação pode ser exigido mesmo que o sujeito passivo reclame ou impugne o ato de liquidação. Logo, uma característica relevante do sistema português é a possibilidade de instauração da execução fiscal antes mesmo da apreciação da reclamação ou da impugnação, uma vez que os meios impugnatórios não são suficientes para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Ao mesmo tempo, a legislação admite que a cobrança seja paralisada pela prestação de garantia, o que resguarda tanto o interesse do sujeito passivo em não sofrer

² A quantidade de processos e o montante do crédito tributário em discussão foram obtidos pela soma dos dados divulgados pelos órgãos administrativos de primeira e de segunda instância. Em euros, o montante de crédito em discussão corresponde a aproximadamente 261.000.000.000 euros.

³ Neste trabalho, para fins de comparabilidade com o euro, os valores em reais foram convertidos e inseridos em nota de rodapé, considerando a cotação aproximada de 20 de março de 2024, quando 1 euro correspondia a cerca de 5,40 reais.

⁴ Os dados sobre o PIB brasileiro constam do site do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 25 fev. 2024.

⁵ Informação extraída de: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário referente ao Processo nº 038.047/2019-5*. Relatório de Auditoria Operacional realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o objetivo de avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Relator: Ministro Bruno Dantas, 24 de fevereiro de 2021, p. 13. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-2435353>. Acesso em: 25 fev. 2024. O valor referido corresponde a aproximadamente 261.000.000.000 euros.

⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Lista de Alto Risco na Administração Pública Federal*. Brasília: TCU, 2022, p. 7. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lista-de-alto-risco-na-administracao-publica-federal.htm>. Acesso em: 25 fev. 2024.

⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Lista de Alto Risco na Administração* cit., p. 41.

atos executórios imediatos quanto o interesse público na arrecadação da receita, caso seja confirmado o ato de liquidação.

Essas considerações preliminares sugerem que aquela harmonização desejada pode não estar sendo concretizada no ordenamento jurídico brasileiro, o que reclama a necessidade de aperfeiçoá-lo. Neste cenário, a análise aprofundada do regime vigente e o estudo comparado com outro sistema normativo permitirão identificar constrangimentos e oportunidades de melhoria, balizando contributos para o aperfeiçoamento do regime em questão.

Com esse propósito, a nossa investigação tem como objetivo geral analisar como Portugal concilia o direito do sujeito passivo à revisão administrativa e judicial da liquidação com a necessidade de assegurar a cobrança do crédito tributário. Para tanto, são analisadas características do processo de execução fiscal e os instrumentos de tutela do crédito tributário constantes do ordenamento jurídico português, com ênfase naqueles que são utilizados pela administração tributária imediatamente após a notificação do ato de liquidação e o encerramento do prazo para pagamento voluntário. Com base nos resultados desta análise, avaliamos a compatibilidade e eventuais restrições a serem superadas para a incorporação desses instrumentos ao ordenamento jurídico brasileiro.

Para alcançarmos o objetivo proposto, a investigação centrou-se em pesquisa bibliográfica, com ênfase no estudo da doutrina especializada sobre o tema. Em especial, essa investigação dedicou-se à exploração de monografias e artigos científicos de autores portugueses e brasileiros.

Para melhor conhecimento acerca do tratamento dado ao tema por cada ordenamento jurídico, foram investigadas a legislação portuguesa e a legislação brasileira vigentes, bem como as principais alterações que essas legislações sofreram ao longo dos últimos anos.

Além disso, promoveu-se pesquisa jurisprudencial com a finalidade de compreender como os tribunais de Portugal e do Brasil lidam com o tema, com especial atenção às decisões do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo em relação à constitucionalidade de normas portuguesas que têm como propósito assegurar a cobrança do crédito tributário e que podem, ao mesmo tempo, ser consideradas restritivas de direitos dos sujeitos passivos.

A presente dissertação encontra-se dividida em três capítulos.

No Capítulo 1, aborda-se o modelo de litigância tributária adotado em Portugal e no Brasil. Inicialmente, em uma fase descritivo-analítica do nosso estudo, é apresentada

uma visão geral acerca dos aspectos mais relevantes quanto aos meios de reação do sujeito passivo diante da exigência fiscal; aos órgãos julgadores; ao processamento das reclamações e dos recursos perante esses órgãos; e aos efeitos do litígio sobre a exigibilidade do crédito tributário em discussão. A comparação que se estabelece a partir desta visão geral é indispensável para a compreensão dos mecanismos de proteção dos direitos dos contribuintes adotados em cada um dos países e para a identificação das características que contribuem para o aumento ou a redução do tempo de duração do litígio.

No Capítulo 2, pretende-se compreender quais soluções o ordenamento jurídico português consagra como forma de assegurar a futura cobrança do crédito tributário. Com esse propósito, são analisadas as características do processo de execução fiscal em Portugal que mais contribuem para a satisfação do crédito tributário, bem como os mecanismos que visam salvaguardar esse crédito.

Adotando-se o modelo português como parâmetro de referência, no Capítulo 3 estudamos como se dá a tutela do crédito tributário no Brasil enquanto a resolução do litígio tributário administrativo está pendente, num um diagnóstico que permite identificar as principais fragilidades do modelo atual, bem como os fundamentos jurídicos que as suportam. Na sequência, são explorados os princípios constitucionais justificadores da adoção de mecanismos reforçados de tutela do crédito tributário e, em seguida, é analisada a compatibilidade dos mecanismos de salvaguarda adotados por Portugal com o ordenamento jurídico brasileiro. Em conclusão, são apresentados contributos à reformulação da tutela do crédito tributário no Brasil, concernentes ao reforço dessa tutela mediante a adoção de mecanismos de salvaguarda e à implementação de mudanças no modelo de litigância tributária.

1 LITIGÂNCIA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo, traçamos uma visão geral da litigância tributária em Portugal e no Brasil, em abordagem sucessiva. Em relação a cada ordenamento jurídico considerado, serão apresentados os aspectos mais relevantes quanto aos meios de reação do sujeito passivo diante da exigência fiscal formalizada pela administração tributária⁸; aos órgãos julgadores; ao processamento das reclamações e dos recursos perante esses órgãos; e aos efeitos do litígio sobre a execução do crédito tributário em discussão. Na sequência, serão apresentadas as semelhanças e distanciamentos mais relevantes para o nosso objeto de investigação entre os modelos de litigância adotados por cada ordenamento jurídico.

Estudar os modelos de litigância tributária é importante em razão da correlação existente entre o processamento de petições e recursos e a satisfação do crédito tributário, uma vez que partimos da premissa de que o decurso do tempo entre a formalização da exigência e a decisão definitiva acerca da legalidade dessa exigência pode impactar na efetividade da cobrança do crédito devido⁹.

Conforme será demonstrado por meio da comparação estabelecida neste capítulo, diferentes características de cada um dos modelos contribuem para reduzir ou aumentar o tempo de duração do processo e, conseqüentemente, o risco à satisfação do crédito devido. Como veremos, a ausência de efeito suspensivo automático de reclamações e recursos observada no modelo português contribui diretamente para a mitigação desse risco¹⁰.

Inicialmente, convém fazer alguns esclarecimentos quanto à utilização, nesta dissertação, dos vocábulos “processo” e “procedimento”, bem como da expressão “contencioso administrativo”.

Em Portugal, a utilização do vocábulo “processo” é limitada ao âmbito do exercício da função jurisdicional. Já em relação ao “conjunto de atos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes administrativo-tributários”, é utilizado o

⁸ Para que fiquem claras as fronteiras observadas ao longo da nossa investigação, convém esclarecer que este capítulo versa sobre a litigância que se instaura, em Portugal, a partir do ato de liquidação de impostos e, no Brasil, a partir do lançamento de ofício. Os modelos de litigância aqui expostos podem não ser aplicáveis a outros conflitos que surjam da relação entre o Fisco e os sujeitos passivos.

⁹ “É claro que a possibilidade de recuperação do crédito tributário é inversamente proporcional ao decurso do tempo desde o fato gerador, por fatos inerentes à própria dinâmica da atividade empresarial, como o encerramento das operações por falência, por exemplo. Assim, a morosidade do contencioso administrativo e judicial é causa da baixa realização do processo de execução fiscal, e não o contrário.” Excerto extraído de: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 40.

¹⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 69.

vocábulo “procedimento”¹¹. Por isso, legislação e a doutrina se referem a “procedimento de reclamação graciosa”.

No Brasil, o vocábulo “processo”, além de se referir à função jurisdicional, é utilizado para se referir à prática de atos sucessivos, encadeados e inter-relacionados no âmbito da Administração Pública, visando à obtenção de um ato final que intervenha no exercício de direitos pelos administrados ou que confirme a legalidade de ato já praticado¹². Nesse sentido, legislação e doutrina falam em “processo administrativo fiscal” para designar a fase litigiosa que é instaurada com a apresentação da impugnação pelo sujeito passivo.

Ao tratarmos sobre os modelos de litigância, utilizaremos esses termos tais como são utilizados pela legislação e pela doutrina de cada um dos países. Assim, embora à luz da doutrina portuguesa pareça contraditória a referência a processo administrativo¹³, esse termo será utilizado para designar o litígio instaurado no âmbito da própria Administração. Ao mesmo tempo, embora pareça redundante a utilização de “processo judicial”, ele será utilizado ao longo desta dissertação com a finalidade de evidenciar que se trata do processo relacionado à função jurisdicional, desenvolvido no âmbito dos tribunais.

Relativamente à expressão “contencioso administrativo”, observamos que, em Portugal, ela é tradicionalmente utilizada como referência ao “controle jurisdicional da legalidade administrativa”¹⁴, envolvendo, portanto, a submissão de litígios relacionados às relações de Direito Administrativo aos tribunais administrativos. No entanto, no Brasil, comumente essa expressão é utilizada para designar o processo administrativo fiscal. Por isso, ao longo desta dissertação, ao tratarmos sobre o modelo de litigância do Brasil, por vezes utilizaremos a expressão “contencioso administrativo” para fazer referência ao processo que se desenvolve no âmbito da própria Administração Pública.

¹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 108.

¹² ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, p. 65.

¹³ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 108.

¹⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *A justiça administrativa: lições*. 19. ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 11.

1.1 Litigância tributária em Portugal

No âmbito do ordenamento jurídico português, o ato tributário por meio do qual a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) formaliza a exigência do crédito tributário denomina-se liquidação. O termo, no entanto, pode ser entendido em sentidos diversos. A doutrina fala em liquidação em sentido amplo, o que, nas lições de Joaquim Freitas da Rocha, corresponde ao “conjunto de atos, juridicamente enquadrados, que têm por objetivo a determinação e a quantificação da obrigação tributária”¹⁵, denominado pela legislação de “procedimento de liquidação”¹⁶. Por outro lado, em sentido estrito, o mesmo autor define liquidação como o “ato que torna uma concreta obrigação líquida e exigível, e diz respeito, a maior parte das vezes, à aplicação de uma taxa à matéria coletável”¹⁷.

Ao ser cientificado do ato de liquidação contra si formalizado, o sujeito passivo deve pagar o tributo exigido no prazo de 30 dias após a notificação, salvo se as leis tributárias definirem outros prazos¹⁸. Caso o pagamento integral não seja viável, o sujeito passivo pode requerer o pagamento em prestações, ao final do prazo para pagamento voluntário, observados os limites e condições estabelecidos pelo legislador¹⁹.

Encerrado o prazo para o pagamento voluntário, duas consequências surgem. Por um lado, a partir desse momento, a Autoridade Tributária pode dar início aos procedimentos conducentes ao processo de execução fiscal²⁰, visando obter coercitivamente o valor devido. Por outro lado, inicia-se o prazo para que o sujeito passivo apresente um dos meios impugnatórios ao ato de lançamento, caso opte por insurgir-se contra a exigência fiscal. Os meios impugnatórios previstos pelo legislador são a reclamação graciosa²¹, a impugnação judicial e o pedido de pronúncia arbitral, os quais correspondem, respectivamente, às vias administrativa, judicial e arbitral de insurgência²².

¹⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 236.

¹⁶ Artigo 59º do CPPT.

¹⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 236.

¹⁸ Artigo 85º, nº 1 e 2, do CPPT.

¹⁹ Artigo 86º, nº 2, do CPPT.

²⁰ SOUSA, Domingos Pereira de. *Direito fiscal e processo tributário*. Lisboa: Edições Universitárias Lusófonas, 2022, p. 373.

²¹ No prazo da reclamação, o sujeito passivo também pode desencadear o procedimento de revisão dos atos tributários, previsto no artigo 78º, da Lei Geral Tributária, visando à revisão do ato pela própria entidade que o praticou. Não abordaremos esse procedimento, tendo em vista que a reclamação graciosa é considerada pela doutrina como o “procedimento impugnatório por excelência” (ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 248).

²² CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário: processo, arbitragem e execução*. Coimbra: Almedina, 2017. reimpr. v. 2, p. 495.

A disciplina dos meios impugnatórios administrativos e judiciais consta do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro²³⁻²⁴. Além disso, a Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro, destina-se a clarificar “os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da administração tributária”²⁵, consagrando os princípios do procedimento e do processo tributário²⁶. A arbitragem administrativa, por sua vez, foi instituída e é disciplinada pelo Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro.

Antes de analisarmos cada um dos meios impugnatórios aqui referidos, convém fazermos duas considerações iniciais.

A opção pela via judicial exclui a possibilidade de optar pela via administrativa, em consonância com a prevalência da impugnação judicial. Assim, a reclamação graciosa não pode ser deduzida quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento²⁷. Caso seja apresentada reclamação graciosa com fundamento diverso, mas versando sobre ato tributário impugnado judicialmente, a petição deve ser apensada ao processo de impugnação judicial, e as questões suscitadas serão decididas em conjunto pelo tribunal²⁸, afastando-se, portanto, a apreciação da administração tributária²⁹. Enquanto isso, o artigo 3º, nº 2 do RJAT admite a interposição concomitante da impugnação judicial e do pedido de pronúncia arbitral relativamente ao mesmo ato tributário, desde que os respectivos fatos e fundamentos sejam diversos.

Independentemente da opção feita pelo sujeito passivo, não bastará a apresentação de algum dos meios impugnatórios para suspender a exigibilidade do crédito tributário

²³ Aplica-se também ao processo tributário, por repetidas remissões do CPPT, o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pela Lei nº 15/2002, de 22 de fevereiro: CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias*. Coimbra: Almedina, 2017. reimpr. v. 1, p. 39.

²⁴ A legislação portuguesa citada nesta dissertação pode ser consultada em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_main.php.

²⁵ Preâmbulo do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro.

²⁶ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 33. As autoras abordam ainda as dificuldades da coexistência entre as duas normas, consubstanciadas nas desarticulações de regimes previstos, o que teria deixado o sistema tributário português “com regimes dissonantes ou mesmo contraditórios” (p. 38). Para uma análise mais completa: DOURADO, Ana Paula. O contencioso tributário português: um apelo à reforma. *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n. 22, p. 3-13, out./dez. 2018, p. 3-5.

²⁷ Artigo 68º, nº 2, do CPPT.

²⁸ Artigo 111º, nº 4, do CPPT.

²⁹ MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2016. reimpr., p. 172-174; SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*. 6. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011. v. 2, p. 241.

constituído e, conseqüentemente, a própria execução fiscal, a qual já poderá estar em curso. A apresentação de reclamação graciosa, impugnação judicial ou pronúncia arbitral não tem, por si só, efeitos suspensivos, o que só é assegurado pela prestação de garantia idônea ou dispensa de prestação, nas hipóteses previstas na legislação, ou pela existência de penhora que garanta a totalidade da dívida e acréscimos³⁰.

1.1.1 Procedimento tributário

Administrativamente, o sujeito passivo pode apresentar reclamação graciosa no prazo de 120 dias contados a partir do término do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias das quais tenha sido notificado³¹. Como foi dito anteriormente, em regra, o prazo para pagamento voluntário é de 30 dias a partir da notificação, o que significa que, na prática, ao tomar conhecimento da liquidação, o sujeito passivo tem até 150 dias para apresentar a reclamação³².

Com a apresentação da reclamação, dá-se início ao “procedimento de reclamação graciosa”, que visa à anulação total ou parcial do ato tributário³³. As regras fundamentais desse procedimento encontram-se previstas no artigo 69º do CPPT, dentre as quais destacam-se a “simplicidade de termos e brevidade das resoluções”, a “dispensa de formalidades essenciais” e a “isenção de custas”. Em sintonia com a simplicidade que

³⁰ SOUSA, Domingos Pereira de. *Direito fiscal e processo* cit., p. 393-394; MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003. reimpr., p. 436: “O recebimento da *petição inicial* em processo de impugnação judicial tem por efeitos a interrupção da prescrição da dívida de imposto e a suspensão da execução fiscal, desde que a penhora, ou qualquer outra garantia prestada, assegure a cobrança da dívida exequenda (...). Trata-se de uma manifestação do princípio designado pela expressão ‘*solve et repete*’, princípio que se tem apresentado em termos mais ou menos rígidos nalgumas legislações, mas que, no Direito português, se mostra muito atenuado, pois o pagamento do imposto não constitui condição prévia e necessária da impugnação do acto tributário”.

³¹ Artigo 70º, nº 1, combinado com o artigo 102, nº 1, ambos do CPPT. Nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha, o prazo de 120 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário consiste em um “prazo-regra”, já que a legislação prevê, ainda, vários prazos especiais. Assim, por exemplo, em se tratando de erro na autoliquidação, caso em que a impugnação judicial deve ser obrigatoriamente precedida de reclamação, o prazo para a apresentação da reclamação é de 2 anos, a contar da entrega da declaração, conforme artigo 131º, nº 1, do CPPT (ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 251).

³² MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 177-178.

³³ Essa finalidade consta do artigo 68º, nº 1, do CPPT. No entanto, conforme alertam Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, em sede de reclamação pode ser invocada qualquer ilegalidade de que padeça o ato tributário, e não apenas eventuais vícios que gerem a sua anulabilidade. Assim, para além desses, pode ser alegada a inexistência do ato e vícios que acarretam nulidade (CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 516).

rege o procedimento em análise, não é obrigatória a constituição de advogado para a representação na via administrativa, diferentemente do que ocorre no processo judicial³⁴.

Apesar de a inexistência de custas³⁵ ser a regra, o sujeito passivo pode ser penalizado quando a reclamação não for condição para a impugnação judicial e não existirem motivos que razoavelmente a fundamentem³⁶. Observadas essas condições, o legislador determina a aplicação de um agravamento de até 5% da coleta objeto da reclamação a ser liquidado adicionalmente, a título de custas³⁷, embora se trate de uma sanção processual³⁸. Quando a reclamação graciosa for condição para a impugnação judicial, admite-se o agravamento da coleta caso a impugnação judicial deduzida pelo reclamante seja julgada improcedente³⁹. A possibilidade de penalizar o sujeito passivo que apresente reclamação sem fundamento razoável, agravando a sua condição, pode desincentivar o uso da via administrativa gratuita com finalidade meramente protelatória⁴⁰.

Não existe, na estrutura da Autoridade Tributária portuguesa, um órgão específico dedicado ao julgamento das reclamações. Tendo em vista que a reclamação é apreciada pela própria AT, é competente para a decisão o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. Caso não haja órgão periférico regional, é competente o dirigente máximo do serviço⁴¹. Essa competência, entretanto, pode ser delegada para funcionários qualificados ou para os dirigentes dos órgãos periféricos locais⁴².

³⁴ MARTINS, Jesuino Alcântara. As garantias processuais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalização interna*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018. v. 1, p. 533-594, p. 561.

³⁵ MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 184.

³⁶ Artigo 77º, do CPPT; MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 185.

³⁷ Artigo 77º, nº 1, do CPPT. Conforme explica Rui Duarte Morais, tendo em vista que as custas possuem natureza de taxa, a fixação do valor correspondente ao agravamento deverá levar em consideração o custo, em termos de acréscimo de trabalho, que a atuação do sujeito passivo provocou para a administração tributária. (MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 185). No mesmo sentido: SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*. 6. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011. v. 1, p. 673.

³⁸ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 672.

³⁹ Artigo 77º, nº 2, do CPPT.

⁴⁰ Nesse sentido: PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 8290/14.5BCLSB*. Relatora: Juíza Isabel Fernandes, 5 de março de 2020. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2393fec490001aee80258523005b4a98?OpenDocument>. Acesso em: 24 out. 2023.

⁴¹ Artigo 75º, nº 1, do CPPT.

⁴² Artigo 75º, nº 4, do CPPT.

No que tange à decisão, convém destacar que, em regra, o sujeito passivo pode exercer o direito de audição antes do indeferimento total ou parcial da reclamação⁴³. Para tanto, a entidade deve dar conhecimento ao sujeito passivo sobre o projeto de decisão e sua fundamentação, sempre que projetar o indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa⁴⁴. Se não o fizer, o ato de indeferimento da reclamação graciosa será ilegal, por inobservância de formalidade essencial, o que pode acarretar a sua anulabilidade⁴⁵. Ao direito de audição exercido pelo sujeito passivo corresponde a obrigatoriedade de a Administração levar em consideração, na fundamentação da decisão, os novos elementos trazidos ao procedimento⁴⁶.

O procedimento da reclamação deve ser concluído no prazo de quatro meses, contados a partir da entrada da petição no serviço competente da administração tributária⁴⁷. Em complemento, o legislador adverte que a administração tributária e os contribuintes devem abster-se da prática de atos inúteis ou dilatórios. Caso o prazo de quatro meses não seja cumprido, o indeferimento da reclamação é presumido, para efeitos de recurso hierárquico ou impugnação judicial⁴⁸. Assim, o sujeito passivo não é obrigado a aguardar a decisão expressa da administração tributária sobre a sua petição para apresentar outros meios impugnatórios, como recurso hierárquico, impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral, podendo fazê-lo imediatamente diante da configuração do indeferimento tácito⁴⁹.

A instituição do indeferimento tácito resulta da dificuldade de conciliação entre o dever de decidir que recai sobre a administração tributária no âmbito do procedimento de reclamação graciosa e o dever de fazê-lo num prazo razoável, em atenção ao princípio da

⁴³ Esse direito consta do artigo 60º, nº 1, alínea “b”, da LGT. O artigo 60º dispõe sobre as formas (e limitações) de participação dos sujeitos passivos na formação das decisões que lhe digam respeito. O direito de audição pode ser exercido oralmente ou por escrito, no prazo de 15 dias. Em função da complexidade da matéria, a AT pode alargar esse prazo até o máximo de 25 dias.

⁴⁴ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 662.

⁴⁵ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 532.

⁴⁶ Artigo 60º, nº 7, da LGT; ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 62. Conforme explica o autor, no direito português o direito de audição corresponde a uma das formas de manifestação do direito de participação, o qual, ao lado do direito à informação, é classificado como “garantia administrativa não impugnatória” (p. 61).

⁴⁷ Em consonância com o prazo geral do procedimento tributário previsto no artigo 57º, nº 1 e 5, da LGT.

⁴⁸ Adicionalmente, a legislação também prevê hipóteses de deferimento tácito, quando a administração tributária deixa de decidir no prazo legal. É o caso, por exemplo, da reclamação referente a pagamento por conta, a qual considera-se tacitamente deferida, se, decorridos 90 dias após a sua apresentação, não tiver sido indeferida (artigo 133º, nº 4, do CPPT). Conferir outros casos de deferimento tácito previstos na legislação em ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 124-125.

⁴⁹ Artigo 57º, nº 5, da LGT, e artigo 106º, do CPPT. Sobre a possibilidade de apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral diante do indeferimento tácito, embora não referida na LGT e no CPPT: CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 533.

celeridade⁵⁰. Dessa forma, apesar de materializar a incapacidade da administração tributária em cumprir o seu dever de decidir no prazo fixado pelo legislador e, nas palavras de Saldanha Sanches, justificar-se apenas pelo “funcionamento defeituoso” dessa Administração, a configuração do indeferimento tácito, em um prazo certo, é considerada como uma garantia do contribuinte, uma vez que afasta a obrigação de aguardar uma pronúncia expressa da Administração para que sejam utilizados outros meios de reação contra o ato de liquidação⁵¹. Assim, evita-se que o sujeito passivo fique à mercê da mora da administração tributária enquanto aguarda a resolução de sua situação, vendo-se privado de bens eventualmente entregues para a suspensão da execução fiscal⁵² – embora, como exploraremos adiante, a garantia prestada para suspender a execução fiscal caduque automaticamente se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano⁵³.

Em caso de indeferimento total ou parcial, expresso ou tácito da reclamação, o sujeito passivo pode apresentar recurso hierárquico, no prazo de 30 dias a contar de sua notificação ou da formação da presunção de indeferimento tácito⁵⁴. Alternativamente, o sujeito passivo pode optar pela impugnação judicial ou pelo pedido de constituição de tribunal arbitral⁵⁵.

Para o julgamento do recurso hierárquico também não existe um órgão específico da AT ou da Administração Pública. Como o nome já indica, o recurso hierárquico é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato⁵⁶, devendo ser decidido no

⁵⁰ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 533.

⁵¹ SANCHES, Saldanha. O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte? *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa, n. 11, jul. 2002, p. 18. Disponível em: <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-11/>. Acesso em: 27 set. 2023.

⁵² Registramos aqui duas notas adicionais acerca das consequências da formação do indeferimento tácito. Em primeiro lugar, conforme explica Jorge Lopes de Sousa, a possibilidade de impugnação do indeferimento tácito “é uma faculdade de acesso à via contenciosa, pelo que do seu não uso não advêm consequências negativas para o interessado, a nível de perda dos direitos de impugnação contenciosa que têm relativamente a actos expressos”. Assim, “a não impugnação no prazo legal não tem como corolário a caducidade do direito de vir a impugnar o acto expresso de indeferimento quando ele, tardiamente, venha a ser praticado” (SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 194). Em segundo lugar, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade registram que a presunção de indeferimento tácito não desvincula a Administração da obrigação de decidir, subsistindo, portanto, o dever de decidir, mesmo decorrido o prazo de decisão fixado pelo legislador (CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 534)

⁵³ Artigo 183º-A, nº 1, alínea “a”, do CPPT.

⁵⁴ Artigo 76º, nº 1, e artigo 66º, nº 2, do CPPT; SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 193; MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 191.

⁵⁵ Artigo 102º, nº 1, alíneas “d” e “f”; e artigo 10, alínea “a” do RJAT. Cf. CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 535.

⁵⁶ Artigo 80º da LGT e artigo 66º, nº 2, do CPPT.

prazo de 60 dias⁵⁷. Caso o recurso não seja decidido no prazo estabelecido, restará configurado o seu indeferimento tácito, podendo o sujeito passivo ir aos tribunais tributários⁵⁸.

1.1.2 Processo tributário

O direito de acesso aos tribunais, de forma geral, consta do artigo 20º, nº 1, da Constituição da República Portuguesa (CRP)⁵⁹, em que se assegura a todos “o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos”. Especificamente em relação aos litígios com a Administração Pública, a garantia à tutela jurisdicional efetiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados consta do artigo 268º, nº 4, da CRP⁶⁰, o qual inclui nessa garantia de tutela jurisdicional efetiva o reconhecimento de direitos ou interesses, a impugnação de atos administrativos que os lesem, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares.

Em consonância com esse dispositivo constitucional, o interessado tem o direito de impugnar todo o ato lesivo de seus direitos e interesses legalmente protegidos, observadas as formas de processo legalmente prescritas, conforme dispõe o artigo 95º, nº 1, da LGT. O nº 2 do mesmo artigo elenca atos que podem ser lesivos, dentre os quais destacamos “a liquidação de tributos” (alínea “a”) e o “indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação” (alínea “d”). A impugnação a esses atos, por sua vez, pode se dar por meio do processo judicial tributário, o qual compreende, dentre várias outras possibilidades previstas no artigo 97º do CPPT, “a impugnação da liquidação de tributos” e a “impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários”.

⁵⁷ Artigo 66º, nº 5, do CPPT. Acerca da discussão doutrinária sobre a contagem do prazo de 60 dias para decidir o recurso hierárquico, se é contado a partir do dia em que o recurso for apresentado ou a partir do dia em que foi enviado ao órgão competente para a decisão: CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 1, p. 577-578.

⁵⁸ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2021. reimpr., p. 375.

⁵⁹ Decreto de 10 de abril de 1976.

⁶⁰ ALMEIDA, Mario Aroso de. Artigo 268.º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2020. v. 3, p. 533-553, p. 546.

Consequentemente, além de poder ser impugnado administrativamente, como visto acima, o ato de liquidação também pode ser impugnado judicialmente, por meio da denominada “impugnação judicial”, a qual pode ser apresentada após a notificação da liquidação, do indeferimento da reclamação ou do indeferimento do recurso hierárquico⁶¹, não sendo obrigatória, em regra, prévia reclamação ou recurso administrativo⁶².

Ressalvada a peculiaridade de poder ser deduzida a todo o tempo caso o seu fundamento seja a nulidade⁶³, a impugnação deve ser apresentada no prazo de três meses, cujo início da contagem depende do ato ou decisão objeto da impugnação⁶⁴. Nesse sentido, a legislação estabelece, por exemplo, que o prazo de três meses é contado do término do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; da formação da presunção de indeferimento tácito; e da notificação dos demais atos que possam ser objeto de impugnação autônoma⁶⁵. Em suma, o prazo de três meses aplica-se independentemente do momento em que a impugnação judicial é apresentada, seja imediatamente após a liquidação, seja após a decisão da reclamação ou do recurso hierárquico⁶⁶.

⁶¹ A impugnação judicial pode ser apresentada, inclusive, em face do indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa. Essa solução, considerada como um “excesso de portas sucessivas de acesso à justiça fiscal”, é criticada por Casalta Nabais, o qual questiona: “Não seria de limitar as vias de impugnação do acto tributário à alternativa impugnação judicial/impugnação administrativa, prevendo-se para a impugnação administrativa um único grau, constituído pela reclamação ou recurso hierárquico, impugnando-se, depois, o acto tributário objecto de indeferimento expresso ou tácito da reclamação ou do recurso hierárquico?” (NABAIS, José Casalta. Considerações sobre o anteprojeto de revisão da LGT e do CPPT dirigida à harmonização com a reforma da justiça administrativa. *In*: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2, p. 159-177, p. 169).

⁶² Em algumas situações, o acesso à via judicial é condicionado ao esgotamento da discussão na via administrativa. Assim, apesar de, em regra, a reclamação graciosa ter carácter facultativo, há situações em que a reclamação é necessária. É o que se dá, por exemplo, no caso da impugnação da liquidação de tributos fundamentada na aplicação da cláusula geral antiabuso, prevista no artigo 38º, nº 2, da LGT (artigo 63º, nº 11, do CPPT). Igualmente, em caso de erro na declaração de rendimentos, a legislação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares exige que a impugnação judicial seja precedida de reclamação graciosa (artigo 140º, nº 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – CIRS). Para maior detalhamento acerca das “reclamações graciosas necessárias”: ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 255-260.

⁶³ Artigo 102º, nº 3, do CPPT; e MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 296.

⁶⁴ Artigo 102º, nº 1, do CPPT.

⁶⁵ Artigo 102º, nº 1, alíneas “a” a “f”, do CPPT.

⁶⁶ O artigo 76º, nº 2, do CPPT prevê que, em face da decisão sobre o recurso hierárquico, é cabível o “recurso contencioso”. Apesar dessa referência, que poderia conduzir equivocadamente ao regime da ação administrativa, consoante as lições de Jorge Lopes de Sousa (p. 667), o meio adequado para a impugnação de decisão proferida em recurso hierárquico sobre a legalidade do ato de liquidação, interposto de decisão de reclamação graciosa, é a impugnação judicial, conforme entendimento adotado pelo STA e admitido amplamente pela doutrina: SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 667-669; MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 193; CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 196.

Dentre os fatores que podem influenciar a decisão do sujeito passivo por acessar diretamente a via judicial ou não, optando por submeter inicialmente seu inconformismo à própria Autoridade Tributária mesmo quando isso não seja condição para o acesso aos tribunais, destaca-se o custo de cada uma das opções. Diferentemente do procedimento de reclamação graciosa, o qual tem como uma de suas regras fundamentais a inexistência de custas⁶⁷, o processo judicial exige o pagamento de custas, definidas, quando seja impugnada a liquidação, a partir da importância cuja anulação se pretende⁶⁸. Além disso, não se exige, em âmbito administrativo, a representação por advogado⁶⁹. Em âmbito judicial, por sua vez, é dispensada a constituição de mandatário apenas nas causas de valor inferior à alçada dos tribunais de 1ª instância, que corresponde a cinco mil euros⁷⁰.

A impugnação judicial, tal como os meios de defesa administrativos, não tem efeito suspensivo automático sobre a execução fiscal. O efeito suspensivo está condicionado à prestação de garantia adequada⁷¹. No entanto, caso tenha sido prestada garantia para fins de assegurar o efeito suspensivo da reclamação⁷², ela se mantém, independentemente de requerimento do sujeito passivo ou despacho da Autoridade Tributária, sem prejuízo de ser exigido o seu reforço⁷³.

O processo de impugnação judicial é decidido em 1ª instância por um juiz singular do tribunal tributário competente⁷⁴. Admite-se, no entanto, o julgamento em formação alargada, com a intervenção de ao menos dois terços dos juizes do tribunal⁷⁵, por

⁶⁷ Artigo 69º, alínea “d”, do CPPT.

⁶⁸ Artigo 97º-A, nº 1, alínea “a”, do CPPT.

⁶⁹ MARTINS, Jesuino Alcântara. *As garantias processuais dos contribuintes* cit., p. 561.

⁷⁰ Anteriormente à Lei nº 118/2019, de 17 de setembro, o artigo 6º, nº 1, do CPPT, dispensava a constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor não superasse o dobro da alçada do tribunal tributário de 1ª instância, o que correspondia a dez mil euros (MARTINS, Jesuino Alcântara. *As garantias processuais dos contribuintes* cit., p. 571). Com o advento da Lei nº 118/2019, no entanto, passou a ser aplicada à matéria sobre a constituição de mandatário nos tribunais tributários a lei processual administrativa, isto é, o CPTA (artigo 11º), o qual remete a disciplina do assunto para o Código de Processo Civil. Assim, atualmente subsiste a dispensa de constituição de advogado nas causas de valor não superior à alçada dos tribunais de 1ª instância, que corresponde a cinco mil euros. Nesse sentido: SOUSA, Jorge Lopes de. Notas sobre a reforma do contencioso tributário de 2019. *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n. 28, p. 3-17, abr./jun. 2020, p. 4; e ANTUNES, Aquilino Paulo. Reforma do contencioso tributário: ganhos e perdas. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 111-129, p. 123.

⁷¹ Nesse sentido, dispõe o artigo 103º, nº 4, do CPPT: “A impugnação judicial tem efeito suspensivo quando for prestada garantia adequada nos termos do presente Código”.

⁷² Exigida por força da alínea “f” do artigo 69º do CPPT.

⁷³ Artigo 103º, nº 5, do CPPT.

⁷⁴ Artigo 46º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela Lei nº 13/2002, de 19 de fevereiro.

⁷⁵ O julgamento em formação alargada pressupõe a intervenção de todos os juizes do tribunal na resolução de uma determinada questão jurídica, exigindo-se que ao menos dois terços dos juizes participem (artigo 93º, nº 1, alínea “a”). A Lei nº 118/2019, de 17 de setembro, estabeleceu um limite em relação aos tribunais

determinação do respectivo presidente, quando ao tribunal tributário de 1ª instância for colocada uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e que possa vir a ser colocada noutros litígios⁷⁶. Tendo como um de seus propósitos proporcionar uma jurisprudência mais uniforme ao nível do tribunal, a resolução da questão submetida ao julgamento em formação alargada aplica-se não apenas ao processo ao qual se refere, mas estende seu efeito vinculativo aos juízes que participaram do julgamento⁷⁷, quanto aos processos de que sejam relatores. Essa vinculação não se estende, no entanto, a processos futuros⁷⁸.

Observados os mesmos pressupostos exigidos para o julgamento em formação alargada⁷⁹, o presidente do tribunal, oficiosamente ou por iniciativa do juiz da causa, pode formular consulta prejudicial para o Supremo Tribunal Administrativo (STA)⁸⁰, a fim de que seja emitida pronúncia vinculativa sobre a questão jurídica, no prazo de três meses⁸¹. Em suas lições, Vieira de Andrade esclarece que a pronúncia emitida pelo STA, em sede de consulta prejudicial, se aplica ao processo em que foi suscitada e aos demais processos do tribunal que a solicitou, “vinculando os respectivos juízes (bem como o STA e, indiretamente, o TCA, se houver recurso para este), mas parece não ser vinculativa para os outros tribunais para os quais funcionará como uma espécie de ‘precedente de facto’”⁸². A pronúncia também não vincula o próprio STA em relação “a novas pronúncias, que, em sede de consulta ou em via de recurso, venha a emitir no futuro, sobre a mesma matéria, fora do âmbito do mesmo processo”⁸³. Para Vieira de Andrade, dessa forma, resguarda-se uma jurisprudência evolutiva⁸⁴.

nos quais o quadro de juízes seja superior a nove. Nesses casos, a intervenção é limitada a dois terços do número de juízes, incluindo o juiz da causa e o presidente do tribunal (artigo 93º, nº 2, do CPTA, aplicável aos tribunais tributários por determinação do artigo 122º-A do CPPT).

⁷⁶ Artigo 122º-A do CPPT, e artigo 46º, nº 2, do ETAF.

⁷⁷ ANDRADE, Vieira de. *A justiça administrativa* cit., p. 318-319.

⁷⁸ NEVES, Ana F. O julgamento em formação alargada e a consulta prejudicial. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 401-422, p. 407.

⁷⁹ Isto é, questão de direito nova, que suscite dificuldade séria e que possa vir a suscitar noutros litígios.

⁸⁰ Artigo 122º-A do CPPT.

⁸¹ Artigo 93º, nº 1, alínea b, do CPTA.

⁸² Enquanto Vieira de Andrade considera que a pronúncia proferida pelo STA se aplica ao processo em que foi suscitada e aos demais processos do tribunal correspondente, Ana F. Neves entende que a pronúncia não é determinante fora do processo. Para a autora, “não vale para resolver questão jurídica igual, semelhante ou correlata que se suscite noutros processos, em primeira ou segunda instância”. Apesar da limitação do efeito vinculante da pronúncia, exposta pelos autores em maior ou em menor medida, ambos consideram que, por meio da consulta prejudicial, é possível atingir maior grau de uniformização das decisões em razão do efeito persuasivo da pronúncia emitida pelo STA (ANDRADE, Vieira de. *A justiça administrativa* cit., p. 319; e NEVES, Ana F. *O julgamento em formação alargada* cit., p. 406).

⁸³ Artigo 93º, nº 5, do CPTA.

⁸⁴ ANDRADE, Vieira de. *A justiça administrativa* cit., p. 319.

Em face da decisão dos tribunais tributários de 1ª instância, cabe recurso para o Tribunal Central Administrativo (TCA)⁸⁵ ou diretamente para o STA⁸⁶, “órgão superior da hierarquia dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal”⁸⁷. O recurso será dirigido ao TCA quando o recorrente suscitar matéria de fato, acompanhada ou não de matéria de direito⁸⁸. No entanto, quando a decisão recorrida for de mérito e o recurso for fundamentado exclusivamente em matéria de direito, será dirigido ao STA⁸⁹ (recurso *per saltum*). Em qualquer caso, o recurso deve ser interposto no prazo de 30 dias, contados a partir da notificação da decisão recorrida⁹⁰.

O direito à interposição de recurso contra decisões dos tribunais tributários que tenham conhecido do mérito da causa depende do valor da causa. Conforme explica Joaquim Freitas da Rocha, a admissibilidade do recurso está condicionada à verificação de dois pressupostos cumulativos. Em primeiro lugar, o processo deve ter valor superior à alçada do tribunal de que se recorre. Em segundo lugar, a decisão impugnada deve ser “desfavorável ao recorrente em valor superior a metade da alçada desse tribunal”⁹¹. Diante desses pressupostos, é necessário conhecer a alçada dos tribunais tributários, já que é desses que se recorre quando se está diante de impugnação judicial de liquidação.

A alçada dos tribunais tributários corresponde à alçada estabelecida para os tribunais judiciais de 1ª instância⁹². A alçada desses tribunais, prevista no artigo 44º da Lei nº 62/2013, de 26 de agosto (Lei da Organização do Sistema Judiciário), é de cinco mil euros. Logo, a alçada dos tribunais tributários de 1ª instância também corresponde a cinco mil euros⁹³, o que significa, tomando em conta a elucidação que Joaquim Freitas da Rocha faz acerca do sentido do termo “alçada”, que os processos que não excedem esse

⁸⁵ Há três tribunais centrais administrativos: o TCA Sul, com sede em Lisboa, o TCA Norte, com sede no Porto, e o recentemente criado TCA Centro, com sede em Castelo Branco (artigo 31º, nº 1, do ETAF, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 74-B/2023, de 28 de agosto). As áreas de jurisdição desses tribunais são determinadas por decreto-lei (artigo 31º, nº 2, do ETAF) e o tribunal competente para o julgamento de cada recurso é determinado pela localização do tribunal *a quo*. Cada TCA compreende duas seções: uma de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário.

⁸⁶ O STA “tem sede em Lisboa e jurisdição em todo o território nacional” (artigo 11º, nº 1, do ETAF) e é dividido em duas seções: uma de contencioso administrativo e outra de contencioso tributário (artigo 12º, nº 2, do ETAF).

⁸⁷ Artigo 212º da CRP.

⁸⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 450.

⁸⁹ Artigo 280º, nº 3, do CPPT, e artigo 26º, alínea b, do ETAF.

⁹⁰ Artigo 282º, nº 1, do CPPT.

⁹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 193. Essas condições, quanto ao valor do processo e ao valor da sucumbência, encontram-se previstas no artigo 280º, nº 2, do CPPT.

⁹² Artigo 105º da LGT (redação dada pela Lei nº 7/2021, de 26 de fevereiro) e Artigo 6º, nº 3, do ETAF.

⁹³ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 299; MARTINS, Jesuino Alcântara. *As garantias processuais dos contribuintes* cit., p. 548; e NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 385.

valor são conhecidos pelos tribunais tributários sem possibilidade de recurso ordinário⁹⁴. Assim, a decisão de mérito do tribunal tributário em relação a processos de até cinco mil euros é definitiva. Também será definitiva para o recorrente a decisão que lhe seja desfavorável em até dois mil e quinhentos euros, independentemente do valor do processo.

A limitação quanto ao valor da causa e à sucumbência não se aplica, no entanto, a decisões que adotem “solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal tributário”⁹⁵. Nesse caso, com vistas à uniformização da jurisprudência⁹⁶ e evitando-se eventual ofensa à isonomia, o legislador assegura ser sempre admissível recurso. Ocorre que, apesar de o legislador exigir que a oposição seja demonstrada em relação a mais de três sentenças de tribunais tributários, esses tribunais não publicam as suas decisões, o que nos leva à seguinte questão: como o sujeito passivo pode conhecer essas decisões a ponto de identificar o preenchimento do pressuposto recursal? A ausência de publicação das decisões de 1ª instância prejudica apenas o sujeito passivo, uma vez que a AT tem ciência da totalidade das decisões proferidas por atuar na generalidade dos processos tributários⁹⁷. A fim de que o sujeito passivo possa exercer o direito ao recurso em igualdade de condições com a AT, é imprescindível que as decisões dos tribunais de 1ª instância sejam publicadas, como já se dá em relação às decisões arbitrais⁹⁸.

Em regra, não cabe recurso das decisões do TCA e do STA, no âmbito do processo de impugnação de liquidação, quando eles atuam como tribunal de 2ª instância. Portanto, as suas decisões são definitivas. Contudo, além do recurso ordinário para o TCA ou para

⁹⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 298. No mesmo sentido, José da Silva Paixão e Alfredo José de Sousa afirmam que “a alçada de um tribunal é o valor máximo da causa que o tribunal julga sem recurso ordinário” (PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo tributário: comentado e anotado*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 708).

⁹⁵ Artigo 280º, nº 6, do CPPT. Esse dispositivo também prevê que é sempre admissível recurso, independentemente do valor da causa e da sucumbência, nos casos previstos na lei processual civil e administrativa. Dentre os casos previstos no CPTA, destacamos que o recurso é sempre admissível das decisões que ponham termo ao processo sem a resolução do mérito da causa (artigo 142º, nº 3, alínea “d”, CPTA).

⁹⁶ NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 385.

⁹⁷ No mesmo sentido: SOUSA, Jorge Lopes de. *Notas sobre a reforma do contencioso* cit., p. 15.

⁹⁸ A obrigatoriedade de publicação das decisões arbitrais consta da alínea “g”, do artigo 16º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

o STA, o CPPT prevê dois outros recursos excepcionais, cabíveis para o STA: recurso para uniformização de jurisprudência e recurso de revista⁹⁹.

O recurso para uniformização de jurisprudência pode ser apresentado pelas partes ou pelo Ministério Público, no prazo de 30 dias contados do trânsito em julgado do acórdão impugnado. O recurso é cabível quando existir contradição entre acórdãos sobre a mesma questão fundamental de direito. Se o acórdão recorrido for do TCA, deve ser demonstrada a contradição com outro acórdão de qualquer TCA ou com um acórdão do STA. Se o acórdão recorrido for do STA, deve ser demonstrada a contradição com outro acórdão desse mesmo tribunal¹⁰⁰. Cuidadosamente, o legislador faz a ressalva de que o recurso não é admitido se o entendimento adotado pelo acórdão recorrido estiver em consonância com a jurisprudência mais recente do STA¹⁰¹. Especificamente em relação ao processo no qual foi interposto o recurso, o STA, ao decidir a questão controvertida, anula e substitui o acórdão recorrido, se for o caso¹⁰². No entanto, a relevância desse recurso para o sistema jurídico português é demonstrada pela possibilidade de que o Ministério Público possa interpô-lo buscando apenas a emissão de um acórdão de uniformização da jurisprudência, mesmo não sendo parte na causa, caso em que não terá efeito sobre essa¹⁰³. Ressalte-se, no entanto, que o entendimento adotado pelo STA não gera um precedente vinculativo¹⁰⁴ em relação aos demais processos, embora, como afirma Vieira de Andrade, exista uma tendência de que o entendimento seja respeitado pelos tribunais¹⁰⁵.

O recurso de revista para o STA também é admitido em caráter excepcional quando, nos termos do artigo 285º, nº 1, do CPPT, “esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a aplicação do

⁹⁹ O CPPT, em seu artigo 293º, ainda faz menção à possibilidade de revisão da sentença transitada em julgado pelo próprio tribunal que a proferiu, quando se verificar alguma das situações previstas no artigo 696º do CPC. É possível pleitear essa revisão dentro do prazo de 4 anos a contar do trânsito em julgado da decisão contestada, devendo ser interposto no prazo de 30 dias do fato que o fundamenta.

¹⁰⁰ Artigo 284º, nº 1, do CPPT. A disciplina legislativa do recurso para uniformização de jurisprudência aqui exposta é resultado da alteração do artigo 284º do CPPT, promovida pela Lei nº 118/2019, de 17 de setembro.

¹⁰¹ Artigo 284º, nº 3, do CPPT.

¹⁰² Artigo 284º, nº 6, do CPPT.

¹⁰³ Artigo 284º, nº 7, do CPPT.

¹⁰⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 454.

¹⁰⁵ ANDRADE, Vieira de. *A justiça administrativa* cit., p. 425.

direito”¹⁰⁶. O único fundamento admitido para a revista é a violação de lei substantiva ou processual¹⁰⁷. Diante da excepcionalidade do recurso, a análise quanto ao preenchimento dos pressupostos legais para a sua admissibilidade é realizada de forma preliminar por três juízes de entre os mais antigos da seção de contencioso tributário do STA¹⁰⁸.

Em síntese, o contencioso tributário português, no que tange aos atos de liquidação, inicia-se com a apresentação da impugnação judicial, julgada em 1ª instância pelos tribunais tributários. Em regra, o mesmo processo será submetido apenas a uma outra instância e, excepcionalmente, é cabível recurso de uniformização de jurisprudência e recurso de revista.

Não há prazo legal para o encerramento do litígio tributário, tendo em vista que não se estabelece prazo máximo para as decisões dos recursos jurisdicionais¹⁰⁹. Exclusivamente em relação à 1ª instância, o legislador definiu que o processo não deve ter duração acumulada superior a dois anos, contados entre a data da sua instauração e a da decisão proferida pelo tribunal¹¹⁰. Dessa forma, ainda que limitando-se apenas à 1ª instância do contencioso, o legislador teve como propósito estabelecer uma diretriz quanto ao prazo razoável de duração do processo para que a sua função de tutelar de forma plena e efetiva os direitos e interesses legalmente protegidos seja cumprida em tempo útil¹¹¹. A legislação prevê alguma consequência apenas na hipótese de a decisão de 1ª instância não ser proferida no prazo de quatro anos a contar da apresentação da impugnação judicial. Nesse caso, e mediante requerimento do interessado, ocorre a caducidade da garantia prestada para suspender a execução¹¹².

¹⁰⁶ Sobre o entendimento jurisprudencial acerca dos requisitos de admissibilidade do recurso de revista: PEDRO, Ricardo. Linhas gerais sobre as alterações ao regime de recursos jurisdicionais no âmbito do CPPT, em especial o recurso de revista excecional. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 349-372, p. 367-370.

¹⁰⁷ Artigo 285º, nº 2, do CPPT.

¹⁰⁸ Artigo 285º, nº 6, do CPPT.

¹⁰⁹ Para Jorge Lopes de Sousa, deixou-se de estabelecer um prazo máximo para a decisão de recursos jurisdicionais em razão da insuficiência de meios nos tribunais superiores que permitam que as decisões sejam prolatadas em um prazo máximo razoável (SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 30). Podemos questionar, no entanto, se, ao tempo em que o legislador estabeleceu o prazo máximo de duração dos processos em 1ª instância, foram fornecidos aos tribunais tributários os recursos necessários para que suas funções fossem desempenhadas em consonância com o prazo estabelecido.

¹¹⁰ Artigo 96º, nº 2, do CPPT. Para outros prazos máximos de duração de processos previstos na legislação portuguesa: CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 59.

¹¹¹ Artigo 96º, nº 1 e 2, do CPPT.

¹¹² Artigo 183º-A, nº 1, alínea “b”, do CPPT. A previsão de caducidade da garantia pela demora excessiva de processos judiciais foi reintroduzida no CPPT pela Lei nº 7/2021, de 26 de fevereiro. Essa consequência encontrava-se prevista anteriormente no CPPT, mas foi revogada pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de dezembro, como explica SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 31.

A definição de um prazo máximo de conclusão do processo judicial em 1ª instância, no entanto, não foi suficiente para reduzir a morosidade dos tribunais administrativos e fiscais¹¹³. Diante desse cenário de excessiva demora e congestionamento dos tribunais¹¹⁴, em 2011 foi admitida a arbitragem como forma alternativa de resolução de conflitos no domínio fiscal, tendo como um de seus objetivos principais a redução da pendência de processos nos tribunais tributários¹¹⁵.

1.1.3 Arbitragem tributária

Com a publicação do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro¹¹⁶, Portugal instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, introduzindo em seu ordenamento jurídico a possibilidade de litígios surgidos no domínio fiscal serem submetidos a um tribunal arbitral.

Apesar de ter representado uma novidade na seara do direito fiscal, o ordenamento jurídico português é tradicionalmente afeito à arbitragem como meio de resolução de litígios, inclusive no que tange aos conflitos que envolvem a Administração Pública¹¹⁷. Em certa medida, coopera para isso o fato de a revisão constitucional de 1982¹¹⁸ ter incluído na Constituição da República Portuguesa os “tribunais arbitrais” como uma categoria de tribunal, o que contribuiu para o seu reconhecimento como “verdadeiros tribunais”¹¹⁹.

¹¹³ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 61.

¹¹⁴ VILLA-LOBOS, Nuno. A política pública da arbitragem tributária. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 11, n. 1 e 2, p. 215-223, primavera/verão 2019.

¹¹⁵ Preâmbulo do Decreto nº 10/2011, de 20 de janeiro.

¹¹⁶ O Decreto nº 10/2011, de 20 de janeiro, foi produto da autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124º da Lei do Orçamento do Estado de 2010 (Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril). Sobre o contexto político e econômico vivenciado em Portugal quando da introdução da arbitragem tributária: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em Direito Público*. [S. l.]: FGV Projetos, 2018. p. 7-23. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>. Acesso em: 26 jun. 2023.

¹¹⁷ BASTOS, Filipe Brito. A arbitragem em Direito Administrativo e o direito fundamental de acesso ao Direito nos tribunais portugueses. In: GOMES, Carla Amado; FARINHO, Domingos Soares; PEDRO, Ricardo (coord.). *Arbitragem e Direito Público*. Lisboa: AAFDL Editora, 2018. reimpr., p. 75-98, p. 89.

¹¹⁸ Artigo 160.º, n.º 2, da Lei Constitucional n.º 1/82, de 30 de setembro.

¹¹⁹ Nesse sentido: PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão nº 230/86 referente ao processo nº 178/84*. Relator: Conselheiro Martins da Fonseca, 8 de julho de 1986. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 24 out. 2023; e CORREIA, José Manuel Sérvulo. A arbitragem dos litígios entre particulares e a Administração Pública. In: ANTUNES, Maria João (org.). *Estudos em Memória do Conselheiro Artur Maurício*. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. p. 683-720, p. 689.

A submissão da AT à arbitragem tributária, e mais especificamente ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), ocorreu a partir da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março. Apesar de se falar em um direito potestativo do sujeito passivo à arbitragem¹²⁰, essa portaria estabeleceu limites no que tange ao valor e à espécie de litígios que podem ser dirimidos por meio da arbitragem¹²¹.

Em relação ao valor, a vinculação da AT à arbitragem está limitada aos litígios de valor não superior a 10.000.000 de euros¹²²⁻¹²³. Também levando em consideração o valor do processo, a portaria estabeleceu condições quanto ao árbitro presidente, exigindo maior qualificação quanto maior o valor em causa. Em relação aos litígios de valor igual ou superior a 500.000 euros, exige-se que o árbitro presidente tenha exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou que possua o grau de mestre em Direito Fiscal. Em relação aos litígios de valor igual ou superior a 1.000.000 de euros, por sua vez, exige-se que o árbitro presidente tenha exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou que possua grau de doutor em Direito Fiscal¹²⁴.

Em relação às pretensões que podem ser levadas à arbitragem, a Portaria restringiu as hipóteses previstas pelo RJAT, o qual dispõe que podem ser submetidas à arbitragem as pretensões referentes a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais¹²⁵. A Portaria, por sua vez, excluiu as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que

¹²⁰ FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. *Justiça tributária: prevenção e resolução alternativa de litígios*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 306-307.

¹²¹ Os limites fixados pela Portaria nº 112-A/2011 decorrem de autorização do próprio Decreto-Lei nº 10/2011, segundo o qual “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos” (artigo 4º, nº 1).

¹²² Artigo 3º, nº 1, da Portaria nº 112-A/2011.

¹²³ Com o propósito de reduzir o volume de processos nos tribunais tributários, a Lei nº 82/2023, de 29 de dezembro (Orçamento do Estado para 2024), criou uma hipótese em que a submissão de processos tributários aos tribunais arbitrais independe do valor do pedido. Em consonância com o artigo 268º daquela Lei, até 31 de dezembro de 2024, podem ser submetidas aos tribunais arbitrais as pretensões formuladas em processos de impugnação judicial, ajuizados até 31 de dezembro de 2021, e que se encontrem pendentes de decisão, independentemente do valor do pedido. Todavia, em se tratando de processo cujo valor seja superior a 10.000.000 de euros, é admitida a interposição de recurso jurisdicional da decisão arbitral. A decisão arbitral proferida nesses processos é equiparada à decisão proferida pelos tribunais tributários de primeira instância.

¹²⁴ Artigo 3º, nº 2, da Portaria nº 112-A/2011.

¹²⁵ Artigo 2º, nº 1, do DL nº 10/2011. CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário cit.*, v. 2, p. 432-439.

não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa; pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, por métodos indiretos; pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação; pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e contingentes pautais¹²⁶; e pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na cláusula geral antiabuso, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa¹²⁷.

Apesar da restrição promovida pela Portaria, excluindo do escopo dos tribunais arbitrais alguns litígios emergentes do direito fiscal, no que interessa a este estudo convém destacar que os sujeitos passivos podem, em regra, submeter à arbitragem as pretensões relacionadas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos sempre que o valor em litígio não supere 10.000.000 de euros. Assim, à reclamação administrativa e à impugnação judicial soma-se o pedido de constituição de tribunal arbitral, como mais um meio de reação do sujeito passivo.

O pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias, quando estiver em causa a declaração de ilegalidade de atos de liquidação, contados a partir dos fatos contidos no nº 1 do artigo 102º do CPPT¹²⁸. Dentre esses fatos, destacamos, a título de exemplo, o encerramento do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias notificadas ao contribuinte, o qual corresponde, se não houver prazo específico nas leis tributárias, a 30 dias a contar da notificação para pagamento¹²⁹.

A suspensão da execução fiscal quando o sujeito passivo opta pela arbitragem também está condicionada, em regra, à prestação de garantia, uma vez que o regulamento estabelece que, se a lei não dispuser de modo diverso, ao pedido de constituição de tribunal arbitral são atribuídos os efeitos da apresentação de impugnação judicial no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal¹³⁰.

¹²⁶ Sobre essas limitações: CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 439-448.

¹²⁷ Artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011.

¹²⁸ Essa é a inteligência do Artigo 10º, nº 1, alínea “a”, do RJAT; e SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da arbitragem tributária*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2017. cap. 3, p. 75-252, p. 161. Para desenvolvimento do tema e considerações acerca do prazo aplicável quando estejam em causa atos de fixação da matéria tributável, de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais: TRINDADE, Carla Castelo. *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária anotado*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 238-264.

¹²⁹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 694.

¹³⁰ Artigo 13º, nº 5, do RJAT; e SOUSA, Jorge Lopes de. *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem* cit., p. 180-181.

O acesso ao tribunal arbitral, tal como foi visto em relação aos tribunais judiciais, não é gratuito, devendo o sujeito passivo arcar com a “taxa de arbitragem”, a qual inclui as despesas resultantes da condução do processo arbitral (despesa administrativa) e os honorários dos árbitros¹³¹. O valor, a fórmula de cálculo, a base de incidência e os montantes mínimo e máximo são disciplinados em regulamento de custas aprovado pelo próprio CAAD¹³². Em consonância com o Regulamento em vigor, o cálculo da taxa de arbitragem leva em consideração o valor da causa, o qual funciona como um indicador da complexidade da pretensão a ser analisada e da composição do tribunal arbitral, e o modo de designação do árbitro¹³³. Quando o requerente opta pela designação do árbitro, o valor mínimo a ser dispendido por ele com o pagamento da taxa de arbitragem corresponde a 6.000 euros e o valor máximo é limitado a 120.000 euros. Por outro lado, quando o árbitro é designado pelo CAAD, o valor mínimo da taxa de arbitragem corresponde a 306 euros e, em se tratando de causas de até 275.000 euros, não supera os 5.000 euros¹³⁴. Assim, especialmente em relação às pretensões que envolvem valores mais baixos, a taxa de arbitragem é significativamente mais elevada quando o sujeito passivo opta por indicar o árbitro.

O tribunal arbitral pode ter duas configurações distintas, em consonância com os artigos 5º e 6º do RJAT. De um lado, pode funcionar com um árbitro singular, designado pelo próprio CAAD a partir de uma lista de árbitros que compõem o centro de arbitragem. Por outro lado, o tribunal pode funcionar com a intervenção do coletivo de três árbitros, os quais podem ser designados pelo CAAD ou pelas partes. Nesse caso, a decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos membros¹³⁵. O tribunal arbitral funcionará com essa segunda configuração sempre que o valor do pedido de pronúncia ultrapassar duas

¹³¹ TRINDADE, Carla Castelo. *Regime Jurídico da Arbitragem* cit., p. 303.

¹³² Artigo 12º, nº 1, do RJAT.

¹³³ Artigo 3º, nº 1: CAAD. *Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária*. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Acesso em: 27 jun. 2023. Em relação à definição do “valor da causa”, o Regulamento de Custas estabelece dois regimes distintos. De um lado, quando o pedido de pronúncia arbitral referir-se a apreciação da legalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, o valor da causa é determinado nos termos do artigo 97º-A, do CPPT, de modo que o valor da causa corresponderá, sucintamente, à importância cuja anulação se pretende. Por outro lado, quando o pedido de pronúncia tiver como finalidade a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável (sem liquidação de tributo), de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais, o valor da causa é o da futura liquidação a que o sujeito passivo pretenda obstar. Nesse sentido: TRINDADE, Carla Castelo. *Regime Jurídico da Arbitragem* cit., p. 306-308.

¹³⁴ Para maiores detalhes, conferir, a respeito: CAAD. *Tabela de custas da arbitragem tributária*. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/legislacao>. Acesso em: 18 set. 2023.

¹³⁵ Artigo 22º, nº 1, do RJAT.

vezes o valor da alçada do TCA, isto é, ultrapassar 60.000 euros¹³⁶, ou o sujeito passivo optar por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia.

O RJAT admite duas formas de revisão da decisão arbitral pelos tribunais estaduais: impugnação e recursos.

O pedido de impugnação da decisão arbitral pode ser apresentado no prazo de 15 dias, contados da notificação da decisão ou da notificação da dissolução do tribunal arbitral, em se tratando de tribunal constituído por árbitros designados pelas partes¹³⁷. Esse pedido não deve ter como propósito a revisão do mérito da decisão, mas deve ser fundamentado em alguma das hipóteses previstas no artigo 28º do RJAT¹³⁸, que dizem respeito às condições que maculam a decisão arbitral, quais sejam: a decisão não especifica os fundamentos de fato e de direito que a justificam; oposição entre os fundamentos e a decisão; a decisão padece de pronúncia indevida ou de omissão de pronúncia; violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes. Diante de alguma dessas condições, a legislação admite que, por iniciativa das partes, o Tribunal Central Administrativo anule a decisão arbitral.

No que tange à arbitragem entre particulares, embora o ordenamento jurídico português tenha adotado, a partir da publicação da Lei nº 63/2011, de 14 de dezembro (Lei da Arbitragem Voluntária), a irrecorribilidade das decisões arbitrais como regra¹³⁹, e a própria exposição de motivos do RJAT consigne que “acolhe-se como regra geral a

¹³⁶ Segundo o artigo 6º, nº 4, do ETAF, “a alçada dos tribunais centrais administrativos corresponde à que se encontra estabelecida para os tribunais da Relação”. A alçada dos tribunais da Relação encontra-se definida no nº 1 do artigo 44º na Lei nº 62/2013, de 26 de agosto (Lei da Organização do Sistema Judiciário), correspondendo a 30.000 euros.

¹³⁷ Artigo 27º do RJAT.

¹³⁸ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 487-491.

¹³⁹ MONTEIRO, António Pedro Pinto; SILVA, Artur Flamínio da; MIRANTE, Daniela. *Manual de arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2020. reimpr., p. 406.

irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais”, são admitidas duas hipóteses de recursos para os tribunais estaduais¹⁴⁰⁻¹⁴¹.

Em primeiro lugar, a legislação admite a apresentação de recurso para o Tribunal Constitucional (TC) em face de decisão arbitral que afastar a aplicação de uma norma com fundamento em sua inconstitucionalidade ou que aplicar norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada¹⁴². Além disso, quando a aplicação de uma norma que conste de convenção internacional, ato legislativo ou decreto regulamentar for recusada, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o recurso para o Tribunal Constitucional é obrigatório por parte do Ministério Público, em consonância com a Lei Orgânica desse Tribunal¹⁴³. O recurso para o TC possui natureza cassatória¹⁴⁴, de modo

¹⁴⁰ No âmbito da arbitragem administrativa, as possibilidades de recursos admitidas pelo ordenamento jurídico português são mais amplas. O CPTA, a partir da Lei nº 118/2019, de 17 de setembro, passou a admitir, além do recurso para o Tribunal Constitucional (artigo 185º-A, nº 2), dois recursos para o STA: recurso de uniformização de jurisprudência (artigo 185º-A, nº 3, alínea “a”) e recurso de revista (artigo 185º-A, nº 3, alínea b). Existe ainda a possibilidade de recurso para o TCA, quando essa possibilidade tiver sido convencionada em sede de convenção de arbitragem (artigo 185-A, nº 1). Além disso, o Código dos Contratos Públicos, em seu artigo 476º, nº 5, admite, no campo da arbitragem pré-contratual e contratual, a interposição de recurso para os tribunais administrativos quando o litígio corresponder a valor superior a 500 mil euros. Na seara da arbitragem administrativa, especialmente quando esteja em causa a contratação pública, verifica-se uma aproximação entre o regime recursal de decisões arbitrais e o regime recursal de decisões dos tribunais administrativos. Esse tema foi objeto de nossa investigação no âmbito da disciplina Direito do Contencioso Administrativo, ministrada pelo Professor Doutor João Tiago Valente de Almeida Silveira, cursada durante o Mestrado em Direito e Ciência Jurídica, e resultou no relatório apresentado àquela disciplina.

¹⁴¹ A previsão de recursos para os tribunais estaduais em face de decisões arbitrais divide opiniões desde o advento do Decreto-Lei. De um lado, Eduardo Paz Ferreira e Miguel Ascenso consideram que a possibilidade de uma intervenção judicial é “uma forte garantia da correção na aplicação do Direito e, consequentemente, da Justiça” (FERREIRA, Eduardo Paz; ASCENSO, João Miguel. *A Arbitragem Tributária: uma novidade do direito fiscal português*. *Revista dos Tribunais das Américas*, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 169-181, jan./jun. 2011, p. 181). Para Diogo Leite Campos (em CAMPOS, Diogo Leite de. *A arbitragem tributária em Portugal (a Lei de 2011)*. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 5, n. 29, p. 166-188, nov./dez. 2011, p. 175.), por sua vez, o regime recursal instituído acarretaria “inevitáveis demoras e descréditos da justiça arbitral”, além de contrariar a especialidade técnica que caracteriza a arbitragem. Considerando o regime recursal insuficiente e defendendo que seja mais amplo e abrangente: MARTINS, Jesuíno Alcântara. *As garantias processuais dos contribuintes* cit., p. 592.

¹⁴² Artigo 25º, nº 1, do RJAT.

¹⁴³ Especificamente, em consonância com o artigo 72º, nº 3, da Lei nº 28/82, de 15 de novembro (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional). Para que essa disposição da Lei Orgânica fosse cumprida, a Lei nº 118/2019, de 17 de setembro, acrescentou o nº 3 ao artigo 17º do Decreto-Lei nº 10/2011, instituindo a obrigação de o tribunal arbitral notificar o representante do Ministério Público que atua junto ao tribunal competente para o julgamento da impugnação (TCA), sempre que se verifique a recusa de aplicação de uma norma por inconstitucionalidade ou ilegalidade. Desse modo, a legislação resolveu o problema relativo ao “modus operandi a seguir para assegurar a operacionalização do recurso obrigatório do Ministério Público” diante do fato de “não haver qualquer representação do Ministério Público” junto aos tribunais arbitrais. Esse problema foi referido por Casalta Nabais em sede de análise da redação original do Decreto-Lei nº 10/2011: NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015. v. 4, p. 7-36, p. 33.

¹⁴⁴ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 484.

que, caso seja reconhecida a procedência do recurso, os autos retornam ao tribunal de origem (tribunal arbitral), a fim de que seja proferida nova decisão em conformidade com o que foi decidido pelo TC¹⁴⁵.

Em segundo lugar, a legislação admite a interposição de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo em face de decisão arbitral que analise o mérito da pretensão e ponha termo ao processo arbitral. O recurso é cabível quando essa decisão esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo TCA ou pelo STA¹⁴⁶. Esse recurso tem o mesmo fundamento e propósito do recurso para uniformização de jurisprudência, sobre o qual tratamos quando da análise dos recursos cabíveis em face das decisões dos tribunais tributários. Por isso, o RJAT determina que aqui se aplique o regime do recurso para uniformização de jurisprudência previsto no artigo 152º do CPTA, o qual possui a mesma redação do artigo 284º do CPPT (alterado pela Lei nº 118/2019). Tendo em vista a natureza substitutiva do recurso para o STA, a decisão desse tribunal anula a decisão arbitral e a substitui, decidindo a questão controvertida¹⁴⁷, se o recurso for julgado procedente. O processo poderá retornar ao tribunal recorrido, no entanto, quando o STA não dispuser dos elementos necessários para decidir a questão completamente¹⁴⁸.

Em conclusão, admite-se, ainda, no âmbito da arbitragem tributária, o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de questões que versem a respeito da interpretação dos Tratados ou a respeito da validade e da interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da UE¹⁴⁹. Essa possibilidade encontra-se prevista no preâmbulo do RJAT, segundo o qual “nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”. O reenvio prejudicial é permitido para os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros e, apesar de ter havido algum questionamento acerca da possibilidade de que o tribunal arbitral pudesse promovê-lo¹⁵⁰, o TJUE manifestou-se

¹⁴⁵ SOUSA, Jorge Lopes de. *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem* cit., p. 239-240. Nesse caso, o autor aponta que o tribunal arbitral que havia sido dissolvido deve ser reconstituído.

¹⁴⁶ Artigo 25º, nº 2, do RJAT (com redação dada pela Lei nº 118/2019, de 17 de setembro).

¹⁴⁷ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 487.

¹⁴⁸ SOUSA, Jorge Lopes de. *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem* cit., p. 240.

¹⁴⁹ Artigo 267º, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). Sobre a importância desse mecanismo para a uniformidade na aplicação do direito da União Europeia (EU), especialmente na seara do Direito Fiscal: RIBEIRO, João Sérgio. *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 32-34.

¹⁵⁰ NABAIS, Casalta. *Reflexões sobre a introdução da arbitragem* cit., p. 33-34.

no sentido de que o CAAD é qualificado como um órgão jurisdicional de um Estado-Membro e, portanto, tal como os tribunais estaduais, tem legitimidade para submeter questões prejudiciais a sua decisão ao Tribunal¹⁵¹.

Além da simplicidade em relação ao processo judicial¹⁵², a grande vantagem da arbitragem consiste reconhecidamente na celeridade da resolução do litígio. Nesse ponto, importante frisar que “imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo” foi um dos objetivos principais para a introdução da arbitragem no ordenamento jurídico português¹⁵³.

Com vistas a esse objetivo, o artigo 21º, nº 1, do RJAT estabelece que “a decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral”, o que ocorre na data da constituição do tribunal arbitral¹⁵⁴. Considera-se constituído o tribunal arbitral, por sua vez, com o termo do prazo de 10 dias após a comunicação das partes acerca da designação dos árbitros, se a tal designação as partes não se opuserem¹⁵⁵. São admitidas prorrogações ao prazo inicial de seis meses, “por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses”, devendo ser comunicados às partes os motivos que fundamentam as prorrogações¹⁵⁶. Logo, com base nos prazos estabelecidos pela legislação, espera-se que as pretensões submetidas ao CAAD sejam decididas em até, no máximo, 12 meses, a partir da designação dos árbitros.

¹⁵¹ Acórdão do TJUE de 12 de junho de 2014, no Processo nº C-377/13, citado por CALHAU, António Francisco de Almeida. Arbitragem Tributária. *Julgar*, Coimbra, n. 26, p. 181-190, 2015, p. 188-190. Disponível em: <https://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/05/JULGAR-26-09-Ant%C3%B3nio-Calhau-Arbitragem-Tribut%C3%A1ria.pdf>. Acesso em: 29 out. 2023; e por TRINDADE, Carla Castelo; FERREIRA, Susana Bradford. O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia – o caso específico da arbitragem tributária. In: CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. *Contencioso Tributário*, Plano de Formação Contínua 2013-2014. Lisboa: CEJ, 2015. p. 198-225. E-book. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=LHDWYybuoer4%3D&portalid=30>. Acesso em: 18 set. 2023.

¹⁵² Para uma comparação entre a “complexidade do CPPT”, código que rege o processo tributário no âmbito dos tribunais tributários, e a “simplicidade da arbitragem”: DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 347-348.

¹⁵³ Conforme consta do preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, que regula o RJAT, a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico português teve como foco três objetivos principais. Além de destinar-se a imprimir uma maior celeridade na resolução dos litígios, a introdução da arbitragem teve como propósito reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos e reduzir a pendência de processos nos tribunais estaduais.

¹⁵⁴ O artigo 15º do RJAT prevê que “o processo arbitral tem início na data da constituição do Tribunal Arbitral, nos termos do nº 8 do artigo 11º”.

¹⁵⁵ Analisando o disposto no nº 8 do artigo 11º, Jorge Lopes de Sousa explica que atualmente considera-se constituído o tribunal arbitral quando do “termo do prazo de 10 dias a contar da comunicação às partes da designação dos árbitros” (SOUSA, Jorge Lopes de. *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem* cit., p. 172.). No mesmo sentido, mas acrescentando a necessidade de concordância das partes com a designação dos árbitros: TRINDADE, Carla Castelo. *Regime Jurídico da Arbitragem* cit., p. 356.

¹⁵⁶ Artigo 21º, nº 2, do RJAT.

Não é despidendo lembrar que a legislação também estabelece prazos para que os tribunais tributários decidam os processos. A duração acumulada do processo judicial tributária, em primeira instância, não deve ser superior a dois anos¹⁵⁷. Contudo, na realidade, não se verifica o cumprimento desse prazo pelos tribunais tributários, sendo já conhecida a morosidade da justiça tributária.

Em relação ao CAAD, no entanto, a investigação promovida pelo Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal (CIDEEFF) sobre a litigância fiscal em Portugal, em que foram analisadas 389 decisões arbitrais prolatadas durante os anos de 2018 e 2019 (correspondendo a cerca de 30% das decisões arbitrais do período de referência), constatou que 360 decisões foram proferidas em até 12 meses, o que corresponde a 92,5% da amostra analisada¹⁵⁸⁻¹⁵⁹. Assim, com base nesses dados, o sujeito passivo, ao optar pela arbitragem, tem uma maior segurança de que o seu pedido será efetivamente analisado com celeridade, o que, num contexto em que a suspensão da execução fiscal depende da prestação de garantia, ganha especial relevância.

¹⁵⁷ Artigo 96º, nº 2, do CPPT.

¹⁵⁸ Os dados foram obtidos durante as investigações promovidas pelo projeto “Litigância Tributária em Portugal: Estudo Jurídico e Empírico” e constam da seguinte publicação: *Resultados sobre Litigância Fiscal no CAAD: Decisões arbitrais publicadas de 2018 a 2019*. Lisboa: Centro de Investigação de Direito Europeu, Económico, Financeiro e Fiscal, 2022. Disponível em: <https://www.cideeff.pt/pt/publicacoes/outras-publicacoes/resultados-sobre-a-litigancia-fiscal-no-caad-decisoes-arbitrais-publicadas-de-2018-e-2019/5281/>. Acesso em: 27 jun. 2023. Para mais resultados do projeto: DOURADO, Ana Paula *et al.* Litigância tributária em Portugal: estudo jurídico e empírico da arbitragem tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, p. 25-54, 3. quadrim. 2023.

¹⁵⁹ Apesar de os dados revelarem que em termos de celeridade a arbitragem tributária implementada por Portugal efetivamente apresenta bons resultados, algumas preocupações surgem, essencialmente no meio académico, nomeadamente quanto ao desinteresse do Estado em investir na justiça tributária (DOURADO, Ana Paula. Introdução ao “Dossiê: A arbitragem tributária em Portugal”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 11, n. 1 e 2, p. 209-213, primavera/verão 2019, p. 210-211.). Paralelamente, Joaquim Freitas da Rocha e Tiago Serrão, ao fazerem um balanço da arbitragem tributária cerca de 8 anos após a sua implementação, consideraram que o resultado é “moderadamente positivo”, em face de algumas fragilidades observadas. Em primeiro lugar, apontam que os objetivos inicialmente traçados não foram atingidos plenamente, destacando que “a pendência nos tribunais convencionais até aumentou”. Em segundo lugar, apontam as dúvidas que são levantadas quanto à composição dos tribunais e quanto aos árbitros, “designadamente quanto às suas ligações e interesses profissionais”. Por último, abordam a percepção coletiva de que a arbitragem é acessível apenas aos contribuintes financeiramente mais favorecidos. (ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago. Arbitragem tributária e arbitragem administrativa: breve ponto de situação. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 423-443, p. 440-441.)

1.2 Litigância tributária no Brasil¹⁶⁰

Diferentemente de Portugal, o Brasil não possui legislação consolidada que discipline o procedimento e o processo tributário, administrativo e judicial, nem mesmo no âmbito da União. O processo administrativo fiscal federal encontra-se disciplinado, essencialmente, no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972¹⁶¹⁻¹⁶², e em seu instrumento regulamentador, o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011¹⁶³⁻¹⁶⁴. Para além da ausência de consolidação, em relação ao processo judicial, apenas dois temas são tratados em diplomas específicos: a execução fiscal, disciplinada pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980; e a medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. É especialmente no âmbito do processo judicial que a omissão do legislador é evidente, uma vez que inexiste legislação que discipline, de modo específico, o processo tributário, aplicando-se, nessa seara, o Código de Processo Civil (CPC - Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015)¹⁶⁵.

¹⁶⁰ O tema foi abordado em artigo de nossa autoria: ALMEIDA, Atena Jorge de. Contencioso Tributário Federal no Brasil: principais características, órgãos julgadores e meios de defesa do contribuinte. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 14, n. 1/4, p. 207-239, primavera 2023. O objetivo principal daquele artigo foi apresentar o contencioso tributário no Brasil, especialmente quanto à sua estrutura e os principais meios de defesa do sujeito passivo.

¹⁶¹ Apesar de originalmente ter sido editado pelo Poder Executivo e, por isso, carregar a nomenclatura de “decreto”, o Decreto nº 70.235, de 1972, foi recepcionado em nosso sistema jurídico, a partir da Constituição Federal de 1988, como lei ordinária. Por isso, apenas pode ser alterado por diplomas normativos de hierarquia compatível, submetidos ao Congresso Nacional, não se admitindo, portanto, que seja alterado por decretos presidenciais (ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 391-392).

¹⁶² As leis e decretos brasileiros referidos nesta dissertação podem ser consultados em: <https://www4.planalto.gov.br/legislacao>. As portarias, instruções normativas e outras normas infralegais podem ser consultadas em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>.

¹⁶³ Há ainda aspectos relevantes do processo administrativo, como a decisão em caso de empate de votos no julgamento e a fixação de alçada, que se encontram disciplinados em leis esparsas, como a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, respectivamente.

¹⁶⁴ Subsidiariamente, aplicam-se ainda ao processo administrativo tributário a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). A Lei nº 9.784, de 1999, se destaca por fixar os direitos dos administrados e os deveres da Administração no âmbito do processo administrativo, evidenciando os princípios que regem a atuação administrativa, como os “princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”, o que representou importante inovação em relação ao Decreto nº 70.235, de 1972, já que esse, editado durante a ditadura militar, não versa sobre princípios ou direitos dos contribuintes. Sobre as limitações do Decreto nº 70.235, de 1972, e o alcance da aplicação subsidiária da Lei nº 9.784, de 1999: ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 343-349. O alcance e os limites de aplicação do CPC ao processo administrativo, por sua vez, têm sido discutidos pela doutrina ao longo dos últimos anos, já que essa possibilidade passou a constar do Código apenas a partir de 2015.

¹⁶⁵ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 14. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 31. O autor elenca como um dos aspectos críticos que evidenciam a necessidade de sistematização do Processo Tributário a “concepção privatística do Código de Processo

De modo geral, e por determinação do Código Tributário Nacional (CTN), a formalização da exigência do crédito tributário é precedida do lançamento, o qual, conforme definição legal, consiste no “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”¹⁶⁶. Esse procedimento se dá no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)¹⁶⁷.

Resulta do lançamento o auto de infração ou a notificação de lançamento¹⁶⁸. O primeiro ato administrativo aplica-se aos casos em que a administração tributária toma conhecimento do descumprimento da obrigação tributária a partir do procedimento de fiscalização. O segundo ato administrativo, por sua vez, aplica-se aos casos em que a autoridade identifica o descumprimento de uma obrigação a partir da análise de informações fornecidas pelo próprio sujeito passivo¹⁶⁹, como no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Quando o sujeito passivo é notificado da ocorrência do lançamento, inicia-se o prazo de 30 dias para apresentação de defesa administrativa, denominada impugnação¹⁷⁰. Nesse mesmo prazo, caso concorde com o que lhe foi exigido, o sujeito passivo pode realizar o pagamento ou requerer o parcelamento. Entretanto, a apresentação da

Civil”. Para o autor, em que pese o Código de Processo Civil de 2015 ter previsto novas disposições acerca da relação entre o cidadão e o Estado, “ainda deixa imensurável lacuna no que se refere ao Processo Judicial Tributário”, como por exemplo a falta de previsão de regime jurídico próprio para a questão tributária em relação às ações normalmente utilizadas no contexto da lide fiscal (p. 31). Em outras passagens de sua obra, ao analisar diferentes questões sobre o processo tributário, o autor é incisivo quanto às dificuldades provocadas pela ausência de disciplina processual específica, considerando que “muitas outras questões peculiares ao processo tributário remanescem e outras tantas ganham vida por absoluta ausência de sistema normativo hábil a solucioná-las” (p. 222), imputando esse problema ao “desidioso tratamento legislativo que tem merecido o Processo Judicial Tributário em nosso País” (p. 226). Nesse contexto, oportuno mencionar a lição de Alberto Xavier a respeito da inexistência no Brasil de um sistema de modelo único (“de um ‘processo sobre atos’, de natureza constitutiva, ou de um ‘processo sobre relações jurídicas’, de índole declaratória”), uma vez que, diferentemente do que se verificava em outros sistemas jurídicos, não foi previsto “um modelo único de processo judicial, abrangente de todos os tipos de controvérsias possíveis nas relações entre o Fisco e os cidadãos, antes permitiu a aplicabilidade direta e imediata, às questões tributárias, dos vários tipos de ações consagrados no processo civil para os litígios entre privados”, coexistindo, portanto, em direito tributário, “os mesmos tipos de processos que em processo civil”. (XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 228).

¹⁶⁶ Artigo 142 do CTN.

¹⁶⁷ Artigo 6º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a Carreira de Auditoria da Receita Federal.

¹⁶⁸ Artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁶⁹ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 409-410.

¹⁷⁰ Artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972.

impugnação instaura a “fase litigiosa”¹⁷¹, dando início ao processo administrativo fiscal¹⁷².

O processo administrativo fiscal é uma opção colocada à disposição do sujeito passivo, de modo que a apresentação da impugnação administrativa não é obrigatória em nenhuma hipótese, podendo o sujeito passivo, em qualquer caso, submeter a questão diretamente ao Poder Judiciário, e a decisão judicial sempre prevalecerá sobre a administrativa¹⁷³. Com efeito, o sujeito passivo pode desistir a qualquer momento de continuar discutindo administrativamente o lançamento e optar por fazê-lo judicialmente.

O que não se admite é que haja a discussão concomitante da mesma matéria perante a Administração e o Poder Judiciário¹⁷⁴. Assim, a existência ou propositura de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa renúncia ou desistência do litígio na seara administrativa¹⁷⁵. Se o processo administrativo versar sobre matéria distinta da constante do processo judicial, o seu curso tem prosseguimento quanto a essa matéria¹⁷⁶.

1.2.1 Processo administrativo

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) atribui competência tributária a todos os entes da federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios¹⁷⁷. Assim, cada ente tem competência para instituir e cobrar os tributos específicos previstos na Constituição e, ao mesmo tempo, pode legislar sobre procedimentos fiscais e a estrutura do contencioso tributário em âmbito administrativo. Portanto, diante desse cenário, em que é possível coexistirem inúmeros modelos de processo administrativo¹⁷⁸, convém esclarecer que o modelo que aqui será apresentado corresponde ao processo administrativo fiscal federal, ou, mais precisamente, ao “processo administrativo de

¹⁷¹ Artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁷² MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 188.

¹⁷³ MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo*. São Paulo: Cenofisco, 2018, p. 65.

¹⁷⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 619.

¹⁷⁵ Essa previsão consta do artigo 87 do Decreto nº 7.574, de 2011, e tem como fundamento legal o parágrafo único do artigo 38 da Lei de Execução Fiscal – Lei nº 6.830, de 1980. MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 222.

¹⁷⁶ Artigo 87, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 2011.

¹⁷⁷ Especificamente quanto aos impostos: artigos 147, 153, 155 e 156 da CRFB.

¹⁷⁸ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord.). Estudos sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções. In: *Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos 2012*. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2012. p. 13-196, p. 93. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/2976>. Acesso em: 9 out. 2023.

determinação e exigência de créditos tributários da União”¹⁷⁹, o qual se aplica aos tributos de competência da União, como imposto de renda, imposto sobre produtos industrializados e contribuição previdenciária, por exemplo.

Embora possa submeter o ato de formalização do lançamento diretamente ao Poder Judiciário, o processo administrativo apresenta algumas vantagens, como a gratuidade de acesso¹⁸⁰ e a inexigência de representação por advogado¹⁸¹.

Duas outras vantagens se destacam. Em primeiro lugar, a apresentação de reclamações e recursos administrativos tem como efeito automático a suspensão da exigibilidade do crédito tributário¹⁸², independentemente de pagamento ou prestação de garantia. A propositura de ação judicial, por sua vez, não tem o mesmo efeito, ficando a suspensão da exigibilidade do crédito dependente do cumprimento de outras condições previstas em lei: obtenção de medida liminar ou tutela antecipada; ou realização do depósito do montante integral do crédito tributário¹⁸³. Em segundo lugar, diferentemente do processo judicial, o processo administrativo é apreciado e decidido por órgãos julgadores especializados em matéria tributária¹⁸⁴, o que contribui para que as decisões possuam maior qualidade técnica.

O julgamento administrativo é realizado em 1ª instância, no âmbito das Delegacias de Julgamento da RFB (DRJ)¹⁸⁵, as quais correspondem a órgãos que compõem a estrutura da administração tributária, mas que, considerando essa estrutura, não possuem relação com os setores responsáveis pelas atividades de fiscalização e cobrança¹⁸⁶. Nas DRJ, o julgamento compete a Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil¹⁸⁷, designados para o exercício de mandato de julgador¹⁸⁸.

¹⁷⁹ Denominação que consta do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁸⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 188. A lei geral do processo administrativo estabelece que no âmbito desse deve ser observado o seguinte critério: “proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei” (Artigo 2º, parágrafo único, inciso XI, Lei nº 9.784, de 1999).

¹⁸¹ Artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 9.784, de 1999.

¹⁸² Artigo 151, inciso III, do CTN.

¹⁸³ Artigo 151, incisos II, IV e V, do CTN. Nesse sentido: MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 45.

¹⁸⁴ MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 46.

¹⁸⁵ Artigo 25, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁸⁶ Estrutura da Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/estrutura-organizacional>. Acesso em: 25 out. 2023. Apesar do distanciamento evidenciado pela estrutura organizacional da instituição, Gilson Wessler Michels considera que há “excessiva proximidade institucional das DRJ em relação às demais unidades descentralizadas da RFB”, o que se manifesta, por exemplo, “nas intensas e frequentes trocas de pessoal entre as unidades”: MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 29.

¹⁸⁷ Artigo 6º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.593, de 2002.

¹⁸⁸ Artigo 10 da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 20, de 17 de fevereiro de 2023, que “Disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda”.

O regime de julgamento da impugnação depende do valor da controvérsia, uma vez que, a partir da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, o ordenamento jurídico brasileiro passou a prever tratamento diferenciado para processos de pequeno valor, determinando que sejam julgados em última instância pelas DRJ. Nesse contexto, foi instituída a sistemática do “contencioso administrativo de pequeno valor”¹⁸⁹, aplicável aos processos cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários-mínimos¹⁹⁰. Com base nessa sistemática, os processos de pequeno valor podem ser julgados em duas instâncias pela própria DRJ. Em primeira instância, a impugnação é apreciada por decisão monocrática, competindo a um único julgador¹⁹¹. Em última instância, caso seja interposto recurso, a decisão é proferida por um colegiado (Turmas Recursais)¹⁹², não cabendo novos recursos dessa decisão.

Os demais processos, cujo lançamento fiscal ou controvérsia supere sessenta salários-mínimos, são apreciados pelas Delegacias de Julgamento apenas em 1ª instância¹⁹³, não competindo a elas o julgamento de eventual recurso. A decisão é proferida por um colegiado¹⁹⁴.

Em face da decisão proferida em 1ª instância pelas DRJ, o sujeito passivo pode interpor recurso voluntário, em até trinta dias após a ciência da decisão¹⁹⁵, para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹⁹⁶.

O CARF é um órgão da estrutura do Ministério da Fazenda, sem relação com a RFB¹⁹⁷. Os recursos apresentados ao órgão são julgados por colegiados de composição paritária, formados por representantes da Fazenda Nacional e por representantes dos contribuintes¹⁹⁸. Os primeiros são Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil

¹⁸⁹ Artigo 23, parágrafo único, da Lei nº 13.988, de 2020.

¹⁹⁰ Desde 1º de janeiro de 2024, por força do Decreto nº 11.864, de 27 de dezembro de 2023, o salário-mínimo no Brasil corresponde a 1.412 reais (aproximadamente 261,48 euros). Logo, são considerados de pequeno valor os lançamentos e controvérsias que não superam 84.720 reais (aproximadamente 15.689 euros).

¹⁹¹ Artigo 3º, inciso II, alínea “a”, da Portaria MF nº 20, de 2023.

¹⁹² Os colegiados das DRJ são integrados por no mínimo três e no máximo sete julgadores. Artigo 3º, inciso III, e artigo 5º, da Portaria MF nº 20, de 2023.

¹⁹³ Artigo 3º, inciso I, da Portaria MF nº 20, de 2023.

¹⁹⁴ Artigo 5º da Portaria MF nº 20, de 2023.

¹⁹⁵ Artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁹⁶ Artigo 25, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁹⁷ Organograma do Ministério da Fazenda. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/janeiro/arquivos/organograma_2023.pdf. Acesso em: 25 out. 2023.

¹⁹⁸ Os julgadores que atuam no CARF são designados pelo Ministro da Fazenda. Para tanto, o Ministro leva em consideração a seleção realizada pelo Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC), formado por representantes do CARF, da RFB, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), das confederações representativas das categorias econômicas de nível nacional, da

indicados pela própria RFB. Já os representantes dos contribuintes são indicados por confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais, e devem possuir “notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais”¹⁹⁹.

Além do recurso voluntário, o CARF também aprecia, em segunda instância, o denominado “recurso de ofício”. Trata-se de um recurso obrigatório que deve ser interposto pelo presidente da turma julgadora da DRJ sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor superior ao fixado em ato do Ministro da Fazenda²⁰⁰. Atualmente, esse valor corresponde a quinze milhões de reais²⁰¹. Assim, se a DRJ exonera o sujeito passivo em mais de quinze milhões de reais, a decisão somente se torna definitiva quando o recurso de ofício for decidido pelo CARF²⁰². O recurso também é obrigatório quando, nos processos de valor superior ao fixado, a decisão da DRJ exclui algum sujeito passivo da lide, mesmo que seja mantida a totalidade da exigência do crédito tributário²⁰³.

Em face dos acórdãos proferidos pelo CARF, referentes ao recurso voluntário e ao recurso de ofício, o sujeito passivo e a Fazenda Nacional podem apresentar, no prazo de quinze dias da ciência, recurso especial de divergência a uma das turmas de julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), as quais compõem a estrutura do CARF e, assim como as demais turmas de julgamento do órgão, possuem composição paritária. O recurso especial é cabível de decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra turma julgadora do CARF²⁰⁴. O Regimento Interno do CARF estabelece uma série de requisitos que devem ser observados para que o recurso seja admitido, uma vez que se trata de um recurso excepcional, cuja finalidade precípua deve ser a uniformização da jurisprudência do órgão²⁰⁵.

sociedade civil e da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), conforme dispõe o artigo 3º, da Portaria MF nº 314, de 26 de junho de 2019. Essa Portaria e outras informações sobre o CSC podem ser acessadas em: <http://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/comite-de-acompanhamento-avaliacao-e-selecao-de-conselheiros-csc-1>. Acesso em: 29 jun. 2023.

¹⁹⁹ A designação de conselheiros para o CARF encontra-se disciplinada no artigo 69 e seguintes do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

²⁰⁰ Artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

²⁰¹ Esse valor encontra-se definido na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, e corresponde a aproximadamente 2.780.000 euros.

²⁰² Artigo 42, parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 1972.

²⁰³ Artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 2, de 2023.

²⁰⁴ Artigo 37, § 2º, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

²⁰⁵ O tema é disciplinado nos artigos 118 a 119 do RICARF.

O recurso especial é o último meio de defesa administrativo de que o sujeito passivo pode se valer, mas, além desse recurso e dos outros recursos referidos até aqui (recurso voluntário e recurso de ofício), há ainda recursos incidentais que são apreciados pelo órgão. Trata-se do recurso de agravo, cabível diante da negativa de seguimento ao recurso especial²⁰⁶, e dos embargos de declaração, os quais podem ser apresentados quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição²⁰⁷.

O contencioso administrativo encerra-se com a decisão que nega seguimento ao recurso especial, de forma definitiva, ou com o julgamento do recurso especial pela CSRF. Caso a decisão seja favorável ao sujeito passivo, será considerada definitiva para a Administração Pública, restando a ela a impossibilidade de submeter a questão ao Poder Judiciário, em regra²⁰⁸, e o dever de exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio²⁰⁹. Por outro lado, caso a decisão seja desfavorável ao sujeito passivo, ele pode discutir o lançamento judicialmente.

1.2.2 Processo judicial

Judicialmente, o lançamento pode ser impugnado, em primeira instância, perante um juiz singular. Para tanto, o sujeito passivo deve propor uma ação anulatória fiscal em face da Fazenda Pública, com o objetivo de, nas palavras de James Marins, obter uma “sentença de conteúdo anulatório (modificativo ou extintivo) que anule total ou parcialmente ato administrativo de imposição tributária (*lançamento tributário* propriamente dito), ato administrativo de aplicação de penalidades (*auto de infração*)”²¹⁰.

A propositura dessa ação não está condicionada ao “depósito preparatório do valor do débito”, entendimento que originalmente se extraía do *caput* do artigo 38 da Lei nº 6.830, de 1980, já que esse dispositivo prevê que a discussão judicial da exigência fiscal por meio de ação anulatória seria precedida do depósito preparatório do valor do débito. A jurisprudência, no entanto, consolidou o entendimento no sentido de que a exigência do depósito preparatório como condição da ação ou pressuposto de procedibilidade é

²⁰⁶ Artigo 122 do RICARF.

²⁰⁷ Artigo 116 do RICARF.

²⁰⁸ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 274-276.

²⁰⁹ Artigo 45 do Decreto nº 70.235, de 1972.

²¹⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 499. Os grifos constam no original.

inconstitucional²¹¹, adotando-se a interpretação de que o depósito é um meio para que o sujeito passivo obtenha a suspensão da exigibilidade do crédito e, portanto, da execução fiscal²¹².

Apesar de a ação anulatória fiscal consistir na ação judicial adequada à submissão ao Poder Judiciário de ilegalidades cometidas pelo Fisco, desde a fase de fiscalização até a formalização da exigência, comportando ampla dilação probatória²¹³, um dos instrumentos mais utilizados pelos sujeitos passivos em matéria tributária é o mandado de segurança. Esse remédio constitucional encontra-se previsto no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição brasileira, e é destinado a “proteger direito líquido e certo, não amparado por ‘*habeas-corporis*’ ou ‘*habeas-data*’, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”. Convém compreender que, conforme leciona a doutrina brasileira, “direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração”, tratando-se, portanto, de “direito comprovado de plano”²¹⁴. Assim, Hugo de Brito Machado Segundo explica que “o mandado de segurança pode ser utilizado, no âmbito tributário, sempre que o reconhecimento da invalidade do ato administrativo impugnado independe de solução de controvérsia factual”²¹⁵.

Embora também não seja uma ação gratuita e possua prazo mais curto para apresentação (120 dias, contados da ciência do ato impugnado²¹⁶), o requerimento do mandado de segurança pode ser mais vantajoso do que a propositura da ação anulatória fiscal quando os pressupostos para tanto estiverem cumpridos, uma vez que ele não admite a condenação em honorários sucumbenciais e possui rito mais célere²¹⁷, podendo inclusive ser meio mais ágil para se alcançar a suspensão da exigibilidade do crédito

²¹¹ Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante n. 28*. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 16 jul. 2023.

²¹² MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 501.

²¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 15. ed. Barueri: Atlas, 2023, p. 396.

²¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. *Mandado de segurança e ações constitucionais*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 38.

²¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* cit., p. 352-353.

²¹⁶ Artigo 23 da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, que disciplina o mandado de segurança.

²¹⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário* cit., p. 622; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* cit., p. 351 e 396.

tributário, já que a obtenção de uma medida liminar em mandado de segurança, independentemente de depósito, pode assegurar esse benefício²¹⁸.

Em se tratando de litígios que decorram de exigências fiscais formalizadas pela União e, portanto, correspondentes aos tributos da competência desse ente da federação, o processo tramitará no âmbito da Justiça Federal e será julgado, em primeira instância, por um juiz federal²¹⁹.

Convém fazer aqui uma ressalva, no entanto, quanto aos processos cujo valor em litígio não ultrapasse sessenta salários-mínimos. Com o propósito de que o processo seja orientado “pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação”²²⁰, foram criados os Juizados Especiais Cíveis no âmbito da Justiça Federal, aos quais compete “processar, conciliar e julgar causas de competência da Justiça Federal até o valor de sessenta salários-mínimos, bem como executar as suas sentenças”²²¹, excluindo-se, no entanto, dentre outras causas, as ações de mandado de segurança e as execuções fiscais²²². Portanto, as ações tributárias de iniciativa do sujeito passivo (com exceção do mandado de segurança) que versam sobre o lançamento tributário e não superam sessenta salários-mínimos tramitam perante os Juizados Especiais Federais (JEF) e seguem rito simplificado, próprio do microsistema dos Juizados, ao qual se aplicam disposições próprias acerca dos recursos cabíveis, em geral distintas das que serão expostas na sequência.

No que tange aos processos que não se enquadram na competência dos Juizados Federais, em face da sentença proferida pelo juiz federal, cabe recurso, denominado “apelação”, no prazo de 15 dias da ciência²²³, para o Tribunal Regional Federal (TRF)²²⁴

²¹⁸ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 453; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário cit.*, p. 379.

²¹⁹ Artigo 109, inciso I, CRFB.

²²⁰ Artigo 2º da Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, aplicável aos Juizados Especiais Federais por força do artigo 1º da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, que dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais no âmbito da Justiça Federal.

²²¹ Artigo 3º da Lei nº 10.259, de 2001.

²²² Artigo 3º, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.259, de 2001.

²²³ Artigo 1.003, § 5º, do CPC.

²²⁴ Os Tribunais Regionais Federais compõem o segundo grau de jurisdição da Justiça Federal do Poder Judiciário brasileiro. Existem seis TRFs no país, com sedes nas cidades de Brasília, Rio de Janeiro, São Paulo, Porto Alegre, Recife e Belo Horizonte. Cf. Panorama e Estrutura do Poder Judiciário Brasileiro, disponível em: <https://www.cnj.jus.br/poder-judiciario/panorama-e-estrutura-do-poder-judiciario-brasileiro/>. Acesso em: 18 jul. 2023.

da área de jurisdição correspondente, em que se decide, em regra, de forma colegiada²²⁵. O recurso de apelação e os demais recursos que serão referidos na sequência, apesar de estarmos diante de conflitos concernentes à relação tributária, não possuem, quanto ao seu processamento e julgamento, tratamento específico²²⁶. Esses recursos seguem o rito estabelecido pelo CPC.

Em alguns casos, a revisão da sentença pelo TRF é obrigatória, aplicando-se o instituto da “remessa necessária”, o que consiste na obrigatória sujeição da sentença ao duplo grau de jurisdição e, portanto, ao tribunal de segunda instância²²⁷. A remessa necessária aplica-se às sentenças proferidas contra a União e os demais entes federativos, e suas respectivas autarquias e fundações de direito público, bem como às que “julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal”²²⁸. Em relação à União, a remessa necessária não se aplica, no entanto, “quando a condenação ou o proveito econômico obtido na causa for de valor certo e líquido inferior a” mil salários-mínimos²²⁹. Além disso, não se aplica quando a sentença estiver fundada em precedentes vinculantes firmados pelos tribunais ou em “entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público”²³⁰. Nos demais casos em que a sentença for proferida contra a União, a remessa ao TRF será obrigatória, caso não seja interposta apelação pelo Poder Público ou o seja apenas parcialmente²³¹, e não ocorrerá o trânsito em julgado da decisão de primeira instância antes de confirmada pelo tribunal²³².

O Tribunal Regional Federal representa, ordinariamente, a segunda e última instância do contencioso judicial tributário federal. Dessa forma, o contencioso judicial tributário e, conseqüentemente, a possibilidade de discussão do lançamento se encerram com a decisão de segunda instância.

²²⁵ Admite-se, em situações excepcionais, que o desembargador para o qual tenha sido distribuído o recurso (“relator”) decida-o monocraticamente. Isso é possível quando verificada alguma das condições previstas no artigo 932, inciso III a V, do Código de Processo Civil, como, por exemplo, a possibilidade de o relator negar provimento ao recurso que seja contrário a súmula de tribunais superiores ou do próprio tribunal (inciso IV); e dar provimento ao recurso se a decisão recorrida for contrária a esses mesmos dispositivos (inciso V).

²²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* cit., p. 408.

²²⁷ AMARAL, Paulo Osternack. A remessa necessária no Novo CPC. In: TALAMINI, Eduardo (coord.). *Processo e Administração Pública*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 227-238, p. 227.

²²⁸ Artigo 496, inciso I, do CPC.

²²⁹ Artigo 496, § 3º, inciso I, do CPC.

²³⁰ Artigo 496, §º, do CPC.

²³¹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 187.

²³² NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 1.446.

No entanto, em caráter excepcional e após esgotadas todas as demais possibilidades de impugnação²³³, são admitidos o recurso especial para o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o recurso extraordinário para o Supremo Tribunal Federal (STF). Ambos os recursos se encontram disciplinados na própria Constituição, a qual dispõe inclusive sobre os seus pressupostos de admissibilidade²³⁴.

Dentre os aspectos comuns entre eles, lecionados por Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha, há a inadmissibilidade do reexame de prova ou de fatos, já que são voltados, exclusivamente, à análise de questões de direito²³⁵. Além disso, em ambos os casos, o pré-questionamento é obrigatório, o que é definido pelos autores como sendo o “enfrentamento, pelo tribunal recorrido no acórdão impugnado, da questão de direito que é objeto do recurso excepcional”²³⁶. Essencialmente, os recursos se distinguem, por sua vez, pelos fundamentos que podem ser invocados para a sua interposição e pelos órgãos competentes para seu julgamento.

O recurso especial é julgado pelo STJ²³⁷, sendo cabível quando a decisão recorrida se enquadrar em uma das três hipóteses previstas na Constituição, isto é: “contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência”; “julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal”; “der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal”²³⁸. Além dos requisitos acima expostos, a CRFB prevê que a admissibilidade do recurso especial está condicionada à demonstração da “relevância das questões de direito federal infraconstitucional discutidas no caso”²³⁹, sendo presumida em alguns casos, como em ações cujo valor da causa ultrapasse quinhentos salários-mínimos; e quando o acórdão recorrido contrariar jurisprudência dominante do STJ²⁴⁰.

²³³ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais* [...]. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2016. v. 3, p. 313; e NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil* cit., p. 1.609.

²³⁴ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil* cit., p. 293.

²³⁵ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil* cit., p. 306.

²³⁶ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil* cit., p. 310-311.

²³⁷ Artigo 105, inciso III, caput, da CRFB.

²³⁸ Respectivamente, alíneas a, b e c, do inciso III, do artigo 105, da CRFB.

²³⁹ Artigo 105, § 2º, da CRFB, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 125, de 14 de julho de 2022. Conforme entendimento do STJ, a aplicação da exigência está condicionada à entrada em vigor de uma lei regulamentadora, o que ainda não ocorreu. Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Enunciado Administrativo n. 8*. A indicação, no recurso especial, dos fundamentos de relevância da questão de direito federal infraconstitucional somente será exigida em recursos interpostos contra acórdãos publicados após a data de entrada em vigor da lei regulamentadora prevista no art. 105, § 2º, da Constituição Federal. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2022]. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Leis-e-normas/Enunciados-administrativos>. Acesso em: 12 jul. 2023.

²⁴⁰ Artigo 105, § 3º, da CRFB.

O recurso extraordinário, por sua vez, é julgado pelo STF²⁴¹. Em consonância com o papel de guardião da Constituição atribuído ao STF²⁴², ele é cabível quando a decisão recorrida se enquadrar em alguma das hipóteses previstas nas alíneas do inciso III do artigo 102 da CRFB, as quais, em regra, colocam em evidência a existência de uma questão constitucional a ser apreciada pela Corte Suprema. Assim, admite-se esse recurso quando a decisão impugnada “contrariar dispositivo” da Constituição Federal; “declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”; “julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face” da Constituição; ou “julgar válida lei local contestada em face de lei federal”²⁴³.

A admissibilidade do recurso extraordinário, no entanto, está condicionada à demonstração da repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso²⁴⁴, a fim de que ao STF sejam submetidas causas efetivamente relevantes e cujas questões em discussão transcendam ao processo de origem²⁴⁵. Para esse efeito, o CPC esclarece que “será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo”²⁴⁶, critério sujeito, portanto, à análise das circunstâncias do caso concreto²⁴⁷. A repercussão geral é presumida, tratando-se de “presunção absoluta de repercussão geral”²⁴⁸ sempre que o recurso extraordinário impugnar decisão que “contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal” ou “tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal”²⁴⁹.

1.3 Semelhanças e distanciamentos entre os modelos de litigância tributária adotados por Portugal e pelo Brasil

Os modelos de litigância tributária adotados por Portugal e pelo Brasil apresentam algumas semelhanças. Em ambos os modelos, é admitido que o ato de exigência do crédito tributário seja revisto administrativa e judicialmente mediante provocação do sujeito passivo. Embora não seja admitida a discussão concomitante de matérias idênticas

²⁴¹ Artigo 102, inciso III, caput, da CRFB.

²⁴² Artigo 102, caput, CRFB.

²⁴³ Respectivamente, alíneas a, b, c e d do inciso III do artigo 102, da CRFB.

²⁴⁴ Artigo 102, § 3º, da CRFB.

²⁴⁵ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil* cit., p. 1.622.

²⁴⁶ Artigo 1.035, § 1º, do CPC.

²⁴⁷ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil* cit., p. 365.

²⁴⁸ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil* cit., p. 367.

²⁴⁹ Artigo 1.035, § 3º, do CPC.

nas vias administrativa e judicial, o indeferimento administrativo da pretensão pode ser sucedido de nova apreciação pelos tribunais de ambos os países. Além disso, como regra, coincide a existência de duplo grau na via administrativa e na via judicial.

No entanto, os modelos apresentam distinções relevantes, especialmente quanto ao efeito das reclamações e recursos sobre a exigibilidade do crédito; à estrutura dos órgãos administrativos responsáveis pela apreciação das petições do sujeito passivo; à existência de justiça especializada em matéria tributária; à admissão da arbitragem como meio de resolução dos litígios; à participação de particulares na resolução de litígios; à imposição legal de prazo de resolução dos litígios e consequências pelo descumprimento; à existência de reclamações necessárias; à existência de sanção processual pela litigância sem fundamento razoável; ao tratamento dos processos de pequeno valor; e à existência do direito de audiência, na via administrativa.

Apesar dessas distinções, e de outras que poderiam ser cogitadas, abordaremos neste tópico apenas aquelas que estão relacionadas, de forma mais direta, ao nosso objeto de investigação. Para definir quais características deveriam ser abordadas, partimos da premissa de que o decurso do tempo entre a formalização da exigência (mediante a liquidação ou o lançamento) e a decisão definitiva acerca da legalidade dessa exigência pode impactar na efetividade da cobrança do crédito tributário devido. Nesse sentido, a questão que se impõe é: num modelo de litigância, quais características podem repercutir no tempo de duração do litígio?

Para a aferição da razoabilidade da duração do processo, Nelson Nery Júnior propõe que sejam adotados, no caso concreto, os seguintes critérios objetivos: “a) a natureza do processo e a complexidade da causa; b) o comportamento das partes e de seus procuradores; c) a atividade e o comportamento das autoridades judiciárias e administrativas competentes; d) a fixação legal de prazos para a prática de atos processuais que assegure efetivamente o direito ao contraditório e à ampla defesa”²⁵⁰.

Tomando como referência esses critérios, podemos extrair dos modelos de litigância apresentados atributos que podem contribuir para que os procedimentos ou

²⁵⁰ NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal: processo civil, penal e administrativo*. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 330. Com fulcro na jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH), os três primeiros critérios têm sido também considerados pelo STA na apreciação de recursos que versam sobre a responsabilidade civil extracontratual do Estado pelo atraso na emissão de decisão judicial em prazo razoável. Nesse sentido: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 72/14*. Relator: Carlos Carvalho, 21 de maio de 2015. Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eb4cc54491889e4580257e53004929d1?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 23 out. 2023.

processos sejam decididos em prazo razoável. Assim, por exemplo, se estivermos diante de causas complexas ou de temas tributários complexos²⁵¹, a especialização dos julgadores facilita a apreciação da causa²⁵². As medidas que desestimulam a litigância protelatória²⁵³ e a ausência de efeito suspensivo automático das reclamações e recursos²⁵⁴, por sua vez, atuam sobre o comportamento das partes e de seus procuradores. Enquanto isso, a imposição legal de prazo para decisão e de consequências pelo seu descumprimento relacionam-se com a fixação legal de prazos para a prática de atos, além de influenciar a atividade e o comportamento dos julgadores. Além disso, a própria estrutura dos órgãos julgadores e o número de instâncias e recursos cabíveis²⁵⁵ impactam na duração do litígio. Por último, o tratamento dado aos litígios de pequeno valor pode contribuir para o descongestionamento dos tribunais e redundar em mais eficiência.

Nos subtópicos seguintes, será analisado como esses temas são tratados em cada um dos ordenamentos jurídicos em referência.

1.3.1 Efeito de reclamações e recursos sobre a exigibilidade do crédito

A análise da litigância tributária em Portugal e no Brasil evidencia que a característica mais relevante para a nossa investigação diz respeito ao efeito das reclamações e dos recursos sobre a exigibilidade do crédito tributário constituído pela AT ou pela RFB. Esse aspecto será analisado de forma mais profunda nos capítulos seguintes, mas não poderíamos deixar de abordá-lo neste tópico, ao menos superficialmente, por sua correlação com a litigância tributária.

Em Portugal, para que a reclamação, a impugnação e os recursos administrativos e judiciais, ou mesmo o pedido de pronúncia arbitral, tenham efeito suspensivo, é

²⁵¹ Traçando uma correlação mais estreita entre a atuação do julgador e a complexidade do processo, o já citado Acórdão do STA referente ao Processo nº 72/14 considera que as circunstâncias de fato e o enquadramento jurídico do processo repercutem na elaboração da sentença, em que são levadas em consideração “as dificuldades de aplicação do direito ao caso concreto, dúvidas sobre as questões jurídicas em discussão ou própria natureza do litígio”.

²⁵² ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 498.

²⁵³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 672.

²⁵⁴ Nesse sentido, ver o já citado BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 9: Analisando os custos de litigar no Brasil, uma das considerações feitas pelos procuradores da Fazenda Nacional diz respeito ao quanto é vantajoso, para os grandes devedores, continuar litigando e protelar o pagamento da dívida: “Diante desses custos, nem todos recorrem à Justiça por não valer a pena, mas com certeza os grandes devedores recorrem. (...) Para eles, com certeza, vale a pena continuar litigando e protelar o pagamento da dívida, pois gastam menos com o processo (ainda que percam), do que recebem com os rendimentos em aplicações financeiras: o crédito tributário é atualizado pela taxa Selic e os Refis sucessivos acabam por tornar a postergação do pagamento do tributo vantajosa”.

²⁵⁵ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord.). *Estudos sobre o contencioso* cit., p. 104.

necessário que sejam acompanhados, em regra, de garantia adequada²⁵⁶. No Brasil, por sua vez, a apresentação de reclamação e recursos administrativos implica a suspensão automática da exigibilidade do crédito, o que se mantém até que o processo administrativo esteja encerrado²⁵⁷.

No modelo português, o processo de execução fiscal, promovido por um serviço da própria administração tributária²⁵⁸, pode ser iniciado desde a configuração do inadimplemento do sujeito passivo pela ausência de pagamento voluntário no prazo previsto na legislação²⁵⁹. Encerrado esse prazo, a AT extrai uma certidão de dívida contendo informações relativas essencialmente à liquidação e ao devedor²⁶⁰, a qual consiste no título executivo que serve de base à execução fiscal²⁶¹. Desde esse momento, é possível que seja iniciado o processo de execução. Dessa forma, o modelo permite que o processo de execução fiscal tramite concomitantemente com a discussão acerca da legalidade da liquidação, afastando-se essa possibilidade apenas diante da prestação ou constituição de garantia²⁶².

No modelo brasileiro, o processo de execução fiscal e, portanto, a cobrança coercitiva, somente pode ocorrer quando do encerramento do processo administrativo mediante a desistência do sujeito passivo, que pode optar por submeter o litígio ao Poder Judiciário²⁶³, por exemplo, ou mediante a prolação de decisão definitiva. São consideradas definitivas: a decisão de primeira instância, findo o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; a decisão de segunda instância irrecorrível ou contra a qual não tenha sido interposto recurso no prazo legal; e a decisão de instância especial²⁶⁴. Diante do encerramento do processo administrativo, finalmente iniciam-se os procedimentos de cobrança²⁶⁵.

Em um primeiro momento, o crédito é cobrado pela RFB, em um procedimento de “cobrança amigável”²⁶⁶, não coercitivo. Em um segundo momento, o processo é remetido à PGFN, órgão que, assim como a RFB e o CARF, é subordinado ao Ministro

²⁵⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 69.

²⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 677.

²⁵⁸ Artigo 149º, 150º, nº 1, e 152º, nº 1, do CPPT.

²⁵⁹ Artigo 84º, nº 4, do CPPT.

²⁶⁰ Artigo 88º do CPPT.

²⁶¹ Artigo 162º, alínea “a”, do CPPT.

²⁶² Artigo 169º, nº 1, do CPPT.

²⁶³ Artigo 87 do Decreto nº 7.574, de 2011.

²⁶⁴ Artigo 42, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972

²⁶⁵ Artigo 43, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972.

²⁶⁶ Artigo 21 do Decreto nº 70.235, de 1972.

da Fazenda²⁶⁷, para que seja promovida a cobrança coercitiva²⁶⁸. No âmbito da PGFN, o crédito tributário é inscrito em Dívida Ativa da União e é extraída a Certidão de Dívida Ativa²⁶⁹. A partir da extração desse título executivo²⁷⁰, a PGFN deve propor a execução fiscal perante o Poder Judiciário.

O que se observa do modelo brasileiro é que pode haver um distanciamento temporal considerável entre a notificação de lançamento do crédito tributário e a propositura da ação de execução fiscal, quando o sujeito passivo manifesta discordância com relação ao crédito que lhe é exigido. Por outro lado, no modelo português, ainda que essa discordância seja manifestada pelo sujeito passivo, o distanciamento temporal entre a notificação da liquidação e o início da execução fiscal será menor, uma vez que: 1) o início da execução não está condicionado ao encerramento do procedimento de reclamação; 2) a certidão de dívida é extraída a partir da ausência de pagamento voluntário, e não do encerramento da discussão; e 3) todos os trâmites, inclusive os concernentes à execução fiscal, se dão no âmbito da própria administração tributária, resguardada a possibilidade de intervenção dos tribunais, em casos específicos.

Apesar de a cobrança do crédito tributário em Portugal parecer mais eficiente, a legislação exige que o crédito esteja garantido para que as reclamações e os recursos tenham efeito suspensivo sobre a execução. Enquanto isso, no Brasil, em que é evidente a disparidade temporal entre o lançamento e a execução fiscal, em caso de reclamação e recurso administrativo, a legislação lhes atribui efeito suspensivo automático, o que deixa vulnerável a possibilidade de cobrança futura do crédito tributário.

1.3.2 Instâncias e recursos

A estrutura dos órgãos de julgamento, especialmente no que tange às instâncias e recursos admitidos, impacta diretamente a duração do litígio. Obviamente, um modelo de litigância que conte com várias instâncias e recursos tende levar mais tempo para sua resolução definitiva.

Levando em consideração o modelo de revisão administrativa da liquidação, o modelo português admite dois níveis de revisão, expressos na apreciação da reclamação

²⁶⁷ Artigo 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, que “Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências”.

²⁶⁸ Artigo 21, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

²⁶⁹ Artigo 2º, § 4º, da Lei nº 6.830, de 1980.

²⁷⁰ Artigo 784, inciso IX, do CPC.

graciosa e do recurso hierárquico, e que ocorrem no âmbito da própria Autoridade Tributária. Enquanto isso, o modelo brasileiro possui até três níveis de revisão, para a maioria dos processos²⁷¹, em que são apreciadas a impugnação administrativa, pelas Delegacias de Julgamento da RFB; e o recurso voluntário (ou recurso de ofício) e o recurso especial, pelo CARF. Somam-se a esses recursos ainda, no âmbito do CARF, os embargos de declaração e o recurso de agravo.

Além dos níveis de revisão e do universo de recursos cabíveis, a complexidade do modelo brasileiro ainda se manifesta por algumas características do julgamento no CARF que o aproxima do que se verifica em tribunais judiciais: as turmas são formadas por até seis conselheiros²⁷²; admite-se a apresentação de memoriais previamente ao julgamento; sujeito passivo e Procurador da Fazenda Nacional podem fazer sustentação oral perante o colegiado²⁷³; e, em regra, as sessões de julgamento são públicas²⁷⁴.

Em relação aos processos judiciais, os modelos distanciam-se, essencialmente, em razão de Portugal possuir jurisdição especializada em litígios administrativos e fiscais. Contudo, podemos dizer que, no que tange às instâncias e aos recursos, os modelos são semelhantes. Em Portugal, os processos são julgados em primeira instância por um juiz tributário, havendo a possibilidade de interposição de um recurso ordinário para o TCA ou para o STA, se estiver em causa exclusivamente matéria de direito, bem como a possibilidade de apresentação de recursos extraordinários. No Brasil, os processos também são julgados em primeira instância por um juiz singular e admite-se a interposição de um recurso ordinário para um tribunal, bem como a apresentação de recursos extraordinários.

O que chama a atenção no modelo brasileiro é que, apesar de possuir uma estrutura de litigância bastante complexa na esfera administrativa, não existe efeito disso sobre a esfera judicial²⁷⁵. Ou seja, caso o sujeito passivo não logre êxito em seus recursos administrativos, pode recomeçar a discussão apresentando uma ação judicial. Em 1953, Rubens Gomes de Sousa já apontava que o modelo de litigância brasileiro “de duas

²⁷¹ Exceto para os processos de pequeno valor, para os quais há apenas dois níveis de revisão, ambos no âmbito das Delegacias de Julgamento da RFB.

²⁷² Artigo 64 do RICARF. Para crítica ao número de julgadores, que não se observa nem nos processos judiciais, no âmbito do Poder Judiciário brasileiro: BECHO, Renato Lopes. Sugestões para melhoria do processo tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 51, p. 529-543, 2. quadrim. 2022, p. 535.

²⁷³ Artigo 95 do RICARF.

²⁷⁴ Artigo 92 do RICARF.

²⁷⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022, p. 45. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 22 out. 2023.

jurisdições – administrativa e judiciária – constitui uma simples duplicação de atos e medidas judiciais substancialmente idênticas e apenas formalmente diversas”²⁷⁶,

Essa redundância entre a instância administrativa e judicial eleva o tempo de duração do litígio tributário, podendo impactar na efetividade da cobrança do crédito tributário e representar gasto público ineficiente²⁷⁷. Por isso, há quem defenda que, caso o sujeito passivo opte pela impugnação administrativa, o recurso dessa decisão administrativa seja endereçado diretamente para os tribunais judiciais, suprimindo-se a primeira instância judicial²⁷⁸; ou que o sujeito passivo deva optar por uma das duas instâncias, administrativa ou judicial, de tal forma que o acesso à instância administrativa importe renúncia à discussão judicial²⁷⁹.

Para nós, no entanto, a estrutura do modelo de litigância brasileiro deve sofrer transformações mais profundas, abarcando não apenas a via administrativa, mas também a judicial. Por isso, nos alinhamos à proposta de Sérgio André Rocha pela criação de uma “Justiça Tributária especial”, no âmbito do Poder Judiciário²⁸⁰, pelos motivos que serão expostos a seguir. Ao mesmo tempo, entendemos que deveria ser mantida apenas uma instância administrativa, a fim de que a Administração Pública possa exercer o seu dever de controle sobre a legalidade de seus atos e seja preservado o direito de petição previsto na CRFB²⁸¹.

²⁷⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, 1953, p. 27. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/13306>. Acesso em: 25 jan. 2024.

²⁷⁷ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 502.

²⁷⁸ Para João Aurino de Melo Filho, que propõe uma reformulação do contencioso tributário, essa possibilidade seria compatível com o ordenamento jurídico brasileiro desde que o sujeito passivo renuncie à instância judicial de primeiro grau, assim a limitação do acesso a essa instância se daria por vontade do próprio contribuinte (MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do processo tributário*. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 569).

²⁷⁹ Nesse sentido: RÊGO, Adriana Gomes. Proposições para o aperfeiçoamento do processo tributário federal sob a ótica da análise econômica do Direito. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 110-134, jan./jun. 2022, p. 128.

²⁸⁰ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 498.

²⁸¹ Artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da CRFB: “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.

1.3.3 Justiça especializada

O sistema judicial português possui tribunais específicos voltados para o julgamento das ações que tenham por objeto resolver os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais²⁸².

A função jurídico-constitucional da jurisdição administrativa e fiscal é caracterizada por duas dimensões, segundo as lições de Gomes Canotilho e Vital Moreira: os litígios de sua competência têm, como um dos sujeitos, “um titular, funcionário ou agente de um órgão do poder público”; e as relações jurídicas em causa são reguladas pelo Direito Administrativo ou Fiscal²⁸³. Apesar de os autores fazerem referência a uma dimensão subjetiva, Mario Aroso de Almeida destaca que essa justiça especializada não consiste em “um foro privativo para as entidades públicas”, e reforça que as relações jurídicas administrativas e fiscais, objeto dos tribunais em causa, são “as relações de Direito Administrativo e de Direito Fiscal, que se regem por normas de Direito Administrativo ou de Direito Fiscal”²⁸⁴.

A existência dessa jurisdição especializada é explicada por razões históricas²⁸⁵. Com inspiração no modelo francês de organização judicial, prevaleceu em Portugal até a atual Constituição a existência de tribunais administrativos que correspondiam a órgãos da própria Administração, dentro dos quais existiam os tribunais fiscais, órgãos de competência específica²⁸⁶. No entanto, com a Lei Constitucional nº 3/74, com a aprovação do ETAF pelo Decreto nº 129/84, de 27 de abril, e com a revisão constitucional de 1989²⁸⁷, os tribunais administrativos e fiscais ganharam o status de verdadeiros tribunais, estabelecendo-se garantias para os juízes e órgão de gestão e disciplina próprios,

²⁸² Artigo 212.º, nº 3, da CRP.

²⁸³ CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. v. 2, p. 566-567.

²⁸⁴ ALMEIDA, Mario Aroso de. Artigo 212.º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2020. v. 3, p. 119-126, p. 123-124.

²⁸⁵ ALMEIDA, Mario Aroso de. *Artigo 212.º cit.*, p. 123; MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal cit.*, p. 417-418.

²⁸⁶ SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Lisboa: Fragmentos, 1987, p. 17-24. Em essência, os litígios fiscais eram julgados por tribunais administrativos integrantes da Administração Pública. No entanto, o autor explica que o modelo português teve diferentes configurações mesmo durante o período republicano, como o julgamento por órgãos da Administração fiscal; a criação de comissões formadas por membros oriundos da Administração (e não apenas da administração fiscal) e dos contribuintes; criação de uma primeira instância administrativa, com recurso para juízes comuns, em segunda instância; e, por último, decisão em primeira instância pelo chefe da repartição de finanças, com recurso para uma segunda instância formada por juízes especializados.

²⁸⁷ Para a correlação entre esses diplomas normativos: ALMEIDA, Mario Aroso de. *Artigo 212.º cit.*, p. 121.

representado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais²⁸⁸. Dessa forma, mantém-se a especialização no julgamento dos litígios administrativos e fiscais, mas agora no âmbito de tribunais integrados numa ordem judicial, da qual fazem parte outras categorias de tribunais, como o Tribunal Constitucional, os tribunais judiciais e o Tribunal de Contas²⁸⁹.

A manutenção de um modelo de justiça especializada para a resolução de litígios administrativos e fiscais justifica-se, no contexto atual, pela variedade de relações jurídicas que são estabelecidas entre Estado e cidadão ou Estado e empresas, bem como pela complexidade que muitas vezes envolve essas relações²⁹⁰. Na seara fiscal, a justiça especializada pode ser justificada por características próprias do universo do Direito fiscal, nomeadamente: i) a complexidade da legislação, relacionada com a multiplicação dos fatos tributáveis, a necessidade de adequar a tributação à capacidade contributiva de cada contribuinte²⁹¹, o recurso aos conceitos jurídicos indeterminados²⁹² e às cláusulas antiabuso, bem a existência de diferentes níveis de decisão ou de recomendação legislativa, incluindo instituições internacionais²⁹³; ii) a exigência de compreensão de outros ramos de Direito e áreas de conhecimento, como das ciências contábeis²⁹⁴; e iii) a intensa litigiosidade, que, em alguma medida, está diretamente relacionada com a natureza de Direito de atos-massa que caracteriza o Direito fiscal²⁹⁵.

Pelas dificuldades que se impõem ao julgamento de cada natureza de litígio, há especialização em todas as instâncias dos tribunais administrativos e fiscais. Assim, em primeira instância, os litígios fiscais são julgados no âmbito dos tribunais tributários, os quais possuem juízos de competência especializada no julgamento de execução fiscal e de recursos contraordenacionais²⁹⁶. Os TCAs²⁹⁷ e o STA²⁹⁸, segunda e última instância dos tribunais administrativos e fiscais, respectivamente, possuem seções específicas para o contencioso tributário. Semelhantemente ao que já se via em primeira instância desde

²⁸⁸ ANDRADE, Vieira de. *A justiça administrativa* cit., p. 29.

²⁸⁹ Artigo 209º da CRP; e: ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de; FARIA, Rita Lynce de. Artigo 209.º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2020. v. 3, p. 93-106, p. 97.

²⁹⁰ ALMEIDA, Mario Aroso de. *Artigo 212.º* cit., p. 123.

²⁹¹ SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso* cit., p. 24-27

²⁹² ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 482.

²⁹³ DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal* cit., p. 35.

²⁹⁴ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 497.

²⁹⁵ DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal* cit., p. 35.

²⁹⁶ Artigo 9º-A, nº 2, do ETAF.

²⁹⁷ Artigo 32, nº 1, do ETAF.

²⁹⁸ Artigo 12º, nº 2, do ETAF.

2019²⁹⁹, recentemente o Decreto-Lei nº 74-B/2023, de 28 de junho, instituiu no âmbito dos TCAs subseções especializadas em execução fiscal e recursos contraordenacionais³⁰⁰. Na exposição de motivos a esse Decreto-Lei, o Governo considera que a especialização contribui para uma maior qualidade das decisões proferidas pelos tribunais, sendo necessária diante do cenário de “crescente complexidade técnico-jurídica de determinados litígios”, bem como para o aumento da eficiência dos tribunais administrativos e fiscais³⁰¹.

Além disso, Portugal adota a arbitragem como meio de resolução dos litígios tributários. Tradicionalmente, o instituto tem como característica a especialização dos árbitros na matéria litigiosa, o que é observado pelo RJAT ao dispor sobre os requisitos de designação dos árbitros. Os árbitros devem ser juristas e comprovar pelo menos 10 anos de experiência profissional na área do direito tributário, no exercício de funções públicas, magistratura, advocacia, consultoria e jurisconsultoria; de docência, investigação ou trabalhos científicos relevantes; ou de serviço na administração tributária³⁰². Ademais, em questões que exijam conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente quem tenha formação em Economia ou Gestão, desde que demonstre experiência profissional adequada³⁰³.

No Brasil, embora o sistema judicial seja formado por uma única jurisdição, há tribunais com competência especializada³⁰⁴, mas não no julgamento de litígios fiscais. Assim, na estrutura do Poder Judiciário brasileiro, cabe à Justiça Comum, formada pela

²⁹⁹ O desdobramento dos tribunais tributários em juízos de competência especializada em execuções fiscais e recursos contraordenacionais passou a constar do ETAF a partir da alteração do seu artigo 9^a-A, promovida pela Lei nº 114/2019, de 12 de setembro.

³⁰⁰ Artigo 32º, nº 3, do ETAF. Essa opção legislativa é criticada por Aquilino Paulo Antunes, por entender que, processualmente, as execuções fiscais e as contraordenações não apresentam tantas afinidades que pudessem justificar “a sua coexistência na mesma especialidade”: ANTUNES, Aquilino Paulo. *Reforma do contencioso tributário* cit., p. 121. Apresentando outras causas justificadoras para a aglutinação desse contencioso, como o volume processual, a concentração de processos urgentes e os prazos de prescrição do procedimento contraordenacional: DULCE NETO; ESTEVES, Fernanda. A jurisdição fiscal – Questões de processo, organização e funcionamento dos tribunais tributários. *Julgar*, Almedina, n. 36, 2018. Disponível em: <https://julgar.pt/a-jurisducao-fiscal-questoes-de-processo-organizacao-e-funcionamento-dos-tribunais-tributarios/>. Acesso em: 25 out. 2023.

³⁰¹ Decreto-Lei nº 74-B/2023, de 28 de agosto.

³⁰² Artigo 7º, nº 2, do RJAT.

³⁰³ Artigo 7º, nº 3, do RJAT.

³⁰⁴ Para a estrutura do Poder Judiciário Brasileiro: <https://www.cnj.jus.br/poder-judiciario/panorama-e-estrutura-do-poder-judiciario-brasileiro/>. Acesso em: 21 out. 2023. Com competência especializada em razão da natureza da relação litigiosa, existem a Justiça do Trabalho, a Justiça Eleitoral e a Justiça Militar, as quais correspondem à Justiça Especial. A Justiça Comum, por sua vez, é formada pela Justiça Estadual e pela Justiça Federal.

Justiça Estadual e pela Justiça Federal³⁰⁵, o julgamento desses litígios. Nesses segmentos de justiça, em algumas localidades, existem varas com competência especializada em direito tributário³⁰⁶, mas os critérios de seleção dos juízes responsáveis por essas varas não levam em conta conhecimentos técnicos específicos³⁰⁷ e esses juízes não compõem carreiras próprias, destinadas exclusivamente a essas varas, o que permite que possam migrar para outras.

Em pesquisa realizada pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), em parceria com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), foram coletadas as percepções dos magistrados brasileiros acerca do contencioso judicial tributário no País. Uma das questões formuladas dizia respeito às causas do elevado contencioso tributário brasileiro. Dentre as respostas, constou justamente a falta de especialização, ao lado de outros fatores, como a complexidade, a má qualidade da legislação, a cultura de sonegação, o baixo custo para litigar e a elevada carga tributária³⁰⁸. A pesquisa confirmou a correlação da falta de especialização com a demora na prolação da sentença de mérito³⁰⁹.

A inexistência de justiça especializada e as limitações do Poder Judiciário diante dos litígios fiscais de maior complexidade fizeram com que o CARF, órgão administrativo com competência especializada³¹⁰, ganhasse significativa relevância nessa seara³¹¹, por ser formado por conselheiros selecionados essencialmente com base em sua experiência profissional e que, muitas vezes, possuem “os conhecimentos técnicos necessários para solucionar a controvérsia”³¹². Isso ocorre a despeito de o processo administrativo não ser condição para o acesso ao processo judicial e de, como já referimos, quase não haver qualquer aproveitamento do processo administrativo no

³⁰⁵ A competência da Justiça Federal consta do artigo 109, da CRFB. Além da competência para processar e julgar as causas em que União é interessada, o dispositivo atribui à Justiça Federal a competência para julgar várias outras causas, como, por exemplo, “as causas entre Estado estrangeiro ou organismo internacional e Município ou pessoa domiciliada e residente no País” (inciso II); alguns crimes, como os crimes contra a organização do trabalho (inciso VI); e a “disputa sobre direitos indígenas” (inciso XI).

³⁰⁶ Sobre a existência de órgãos de julgamento especializados em questões tributárias: BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso* cit., p. 95-97.

³⁰⁷ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 498.

³⁰⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso* cit., p. 267-268.

³⁰⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso* cit., p. 282-283.

³¹⁰ As três seções de julgamento do CARF são especializadas por matéria, cabendo a cada Seção o julgamento de um determinado conjunto de tributos. Assim, por exemplo, a 1ª Seção é competente para julgar recursos que versem sobre aplicação da legislação do imposto de renda pessoa jurídica, enquanto à 2ª Seção compete julgar recursos sobre imposto de renda da pessoa física e à 3ª Seção, principalmente tributos indiretos (cf. artigos 43 a 45 do RICARF).

³¹¹ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo. *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020. p. 59-84, p. 75.

³¹² ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 497.

campo judicial³¹³. Apesar da supervalorização do órgão administrativo, a qualidade técnica dos julgadores não significa que os sujeitos passivos se conformem com as decisões que lhes são contrárias, e assim ele representa apenas um órgão de passagem. A adoção de uma justiça especializada, com a seleção de juízes com experiência e qualidade técnica semelhantes ao que muitas vezes se observa no CARF, pode justificar a supressão de algumas das instâncias do contencioso administrativo brasileiro³¹⁴.

A existência da justiça especializada contribui para que os litígios sejam solucionados com maior celeridade, pois, como explica Saldanha Sanches, o julgamento de litígios fiscais por juízes comuns “tende a levar uma maior demora no conhecimento das causas”³¹⁵. A celeridade na resolução de litígios submetidos aos tribunais arbitrais pode ser explicada, ao menos em parte, pela especialização dos árbitros em matéria fiscal, mas, ao mesmo tempo, deve-se levar em consideração que o CAAD não está sujeito, ao menos quanto à designação de árbitros, às mesmas restrições orçamentárias dos tribunais do Estado, o que também contribui para a celeridade.

A correlação entre a especialização dos tribunais e uma prestação jurisdicional mais célere poderia ser negada se considerássemos exclusivamente o volume e o tempo médio dos processos em tramitação nos tribunais administrativos e fiscais portugueses. No entanto, há aspectos relevantes que são apontados como prejudiciais à atuação desses tribunais, os quais não se observa no Brasil, como a falta de gabinetes de apoio técnico aos juízes³¹⁶. Nesse sentido, a celeridade no julgamento, como fruto da existência de uma justiça especializada, pode não se concretizar diante da insuficiência de investimentos do Estado nos tribunais estatais.

Com base ainda nas lições de Saldanha Sanches, a justiça especializada fortalece a imparcialidade, a qual é contrariada pelos juízes comuns pela falta de conhecimento especializado das questões fiscais³¹⁷. Em relação a isso, não podemos ignorar a elevada especialização e qualidade técnica das bancas de advocacia que atualmente atuam no contencioso tributário, e muitas vezes municiadas por pareceristas renomados. Esse cenário impõe não apenas a qualificação dos agentes da administração tributária, mas, em

³¹³ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 30.

³¹⁴ Sérgio André Rocha defende a criação de uma Justiça Tributária, e uma reformulação que acarreta a diminuição da importância do CARF e a submissão ao Poder Judiciário de parcela relevante das demandas que hoje são apreciadas da esfera administrativa (ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 498).

³¹⁵ SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso* cit., p. 23.

³¹⁶ DULCE NETO; ESTEVES, Fernanda. *A jurisdição fiscal* cit., p. 23.

³¹⁷ SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso* cit., p. 23.

maior grau, que os juízes sejam capazes de examinar, com imparcialidade, as causas que lhes sejam apresentadas.

1.3.4 Tratamento dos processos de pequeno valor

Em Portugal, a apresentação de reclamação graciosa e a interposição de recurso hierárquico independem do valor objeto da liquidação. No entanto, no âmbito do processo judicial, o direito à interposição de recurso contra as decisões dos tribunais tributários de 1ª instância depende de o processo possuir valor superior à alçada desses tribunais e da decisão impugnada ter sido desfavorável ao recorrente em valor superior à metade dessa alçada³¹⁸. A alçada dos tribunais tributários corresponde a cinco mil euros³¹⁹. Portanto, salvo nas hipóteses excepcionais referidas ao abordarmos esse tema, não são admitidos recursos em relação a processos cujo valor não supere cinco mil euros ou quando a decisão tenha sido desfavorável ao recorrente em até dois mil e quinhentos euros. Nesses casos, o tribunal de 1ª instância conhece da causa sem possibilidade de recurso ordinário³²⁰.

Condicionar o acesso a um segundo grau de revisão ao valor do processo, vedando-o em relação a processos de pequeno valor, poderia suscitar questionamentos quanto à sua constitucionalidade, tendo em vista o direito de acesso aos tribunais, consagrado no já referido artigo 20º da Constituição Portuguesa. Ocorre que o direito de acesso aos tribunais, embora inclua o direito de recurso, “não impõe ao legislador ordinário que garanta sempre aos interessados o direito a diferentes graus de jurisdição para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos”, estando constitucionalmente assegurado o direito ao duplo grau de jurisdição apenas no âmbito do processo penal, em se tratando de decisões condenatórias, conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional³²¹. Assim, fora desse escopo, a jurisprudência do Tribunal firmou-se no sentido de serem admitidas limitações à recorribilidade, justificadas pela própria “racionalização do sistema judiciário”, dentre elas o estabelecimento de alçadas³²².

³¹⁸ Artigo 280º, nº 2, do CPPT.

³¹⁹ Artigo 105º, da LGT; artigo 6º, nº 3, do ETAF; e artigo 44 da Lei nº 62/2013 (Lei da Organização do Sistema Judiciário)

³²⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 298.

³²¹ MEDEIROS, Rui. Artigo 20.º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017. v. 1, p. 304-333, p. 329.

³²² MEDEIROS, Rui. *Artigo 20.º* cit., p. 329-330.

Para a doutrina, a limitação ao direito de recurso com base no valor do processo, excluindo da apreciação dos tribunais os processos econômica e juridicamente irrelevantes (as denominadas “bagatelas jurídicas”³²³ ou “bagatelas pecuniárias”³²⁴), mostra-se razoável diante dos elevados índices de litigância na seara do direito fiscal, bem como dos limitados recursos pessoais e materiais à disposição dos tribunais. Esse cenário que impõe que sejam concentrados esforços na resolução de questões jurídicas de maior relevância e, em geral, associadas a montantes mais significativos³²⁵.

Nessa seara, a distinção mais relevante entre o modelo judicial português e o modelo judicial brasileiro diz respeito à fixação de alçadas para os tribunais. Diferentemente do primeiro modelo, os tribunais brasileiros não possuem alçadas, de tal forma que prevalece, como regra, o direito de interposição de recurso contra as decisões de primeira instância, independentemente do valor do processo.

No entanto, no modelo brasileiro, os processos de até sessenta salários-mínimos estão sujeitos a tratamento diferenciado, tanto judicial quanto administrativamente.

Como visto, esses processos, quando não ostentam complexidade e quando a União figura como ré³²⁶, são julgados pelos Juizados Especiais Federais³²⁷, os quais são orientados pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade³²⁸. Isso resulta em algumas vantagens para o sujeito passivo, nomeadamente: a inexigência de pagamento de custas, taxas ou despesas para o acesso ao Juizado³²⁹; a dispensa de advogado³³⁰; a ausência de condenação em custas e honorários advocatícios³³¹; e a inexistência de prazos diferenciados para a Fazenda Pública³³². Além disso, mantém-se o direito de interposição de recurso contra a decisão de primeira

³²³ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 298.

³²⁴ NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 385.

³²⁵ Nesse sentido, NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 385; e ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 297-298. Em sentido contrário, considerando que a eliminação da possibilidade de recurso em razão das alçadas não é compatível com a tutela jurisdicional efetiva, especialmente tendo em conta a importância dos interesses envolvidos na seara tributária e a condição das famílias e das micro ou pequenas empresas: CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 379-380.

³²⁶ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo* cit., p. 777.

³²⁷ Artigo 3º da Lei nº 10.259, de 2001.

³²⁸ Artigo 2º da Lei nº 9.099, de 1995.

³²⁹ Artigo 54, caput, da Lei nº 9.099, de 1995.

³³⁰ Artigo 10 da Lei nº 10.259, de 2001.

³³¹ Artigo 55, caput, da Lei nº 9.099, de 1995.

³³² Artigo 9º da Lei nº 10.259, de 2001.

instância, com a ressalva de que para o exercício desse direito é indispensável a presença de advogado³³³ e, caso vencido, o recorrente pagará suas custas e honorários³³⁴.

Cumprindo o propósito de celeridade, efetivamente os processos de conhecimento que tramitam perante os JEF são concluídos em menos tempo do que os que tramitam perante as Varas Federais. Levando em consideração o tempo médio da petição inicial até a sentença, os processos são decididos em até 10 meses, enquanto os que tramitam perante as Varas Federais são decididos em 1 ano e 3 meses. Quanto à duração média dos processos que estavam pendentes em 31 de dezembro de 2022, os processos dos JEF correspondiam a 1 ano e 9 meses, enquanto os processos das Varas Federais correspondiam a 3 anos e 2 meses³³⁵.

Em relação ao processo administrativo, o legislador estabeleceu que os processos cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários-mínimos devem ser julgados em última instância pelas turmas da DRJ³³⁶, suprimindo-se, portanto, a possibilidade de interposição de recurso voluntário para o CARF. Essa medida foi adotada num contexto em que os processos de até sessenta salários-mínimos representavam 49,34% dos processos pendentes de julgamento no CARF e 43,89% dos processos que ingressaram no órgão ao longo dos anos de 2019 e 2020³³⁷.

Contudo, a supressão do recurso voluntário para o CARF não significa que as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento em primeira instância tornaram-se irrecorríveis. Na verdade, o Ministério da Fazenda instituiu uma nova sistemática de julgamento desses processos. Com isso, em primeira instância, os processos passaram a ser decididos monocraticamente, com a possibilidade de interposição de recurso voluntário para as turmas recursais da própria DRJ³³⁸. Dessa forma, em comparação com os demais, de maior valor, os processos de pequeno valor deixaram de ter a possibilidade

³³³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo* cit., p. 796.

³³⁴ Artigo 55, caput, da Lei nº 9.099, de 1995.

³³⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2023*. Brasília: CNJ, 2023, p. 211-212. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 17 out. 2023.

³³⁶ Artigo 23, parágrafo único, da Lei nº 13.988, de 2020. Definiu-se, assim, que, no âmbito do contencioso administrativo federal, os processos de até 60 salários mínimos são considerados processos de pequeno valor. Esse parâmetro corresponde ao que já vem sendo adotado no âmbito do Poder Judiciário desde a implementação dos Juizados Especiais Cíveis da Justiça Federal, com a Lei nº 10.259, de 2001.

³³⁷ Os dados foram obtidos por meio de pedido de informação ao CARF, cf. RÊGO, Adriana Gomes. *Em que medida um tribunal administrativo tributário federal contribui para a defesa de interesses da sociedade brasileira*. 2020. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Altos Estudos em Defesa) - Escola Superior de Guerra, Brasília, 2020, p. 28. Disponível em: <https://repositorio.esg.br/bitstream/123456789/1124/1/ADRIANA%20GOMES%20R%C3%8AGO%20-%20TCC%20CAED%202020.pdf>. Acesso em: 16 out. 2023.

³³⁸ Artigo 3º, inciso II e III, da Portaria MF nº 20, de 2023.

de julgamento por até três colegiados e perderam o acesso aos colegiados paritários. Com o propósito de reduzir eventuais prejuízos à ampla defesa e à isonomia, convém destacar que as turmas de julgamento das DRJ são vinculadas aos entendimentos do CARF, manifestados por meio de súmulas de jurisprudência³³⁹.

A instituição dessa nova sistemática de julgamento de processos de pequeno valor tem o condão de contribuir para o descongestionamento do CARF, uma vez que a entrada de novos processos deve reduzir. No entanto, deve ser analisado, a longo prazo, se ela efetivamente gerará bons resultados para o contencioso administrativo tributário federal como um todo, redundando em celeridade inclusive para os processos de pequeno valor, já que a implementação de uma segunda instância no âmbito das Delegacias de Julgamento pode acarretar maior congestionamento. Não podemos ignorar, nesse contexto, que, antes mesmo da implementação desse modelo, os processos de até sessenta salários-mínimos representavam quase 70% do estoque de processos das DRJ, e esses processos estavam sujeitos a uma única decisão daquele órgão³⁴⁰.

A implementação de instância única no contencioso administrativo e judicial brasileiro também poderia gerar divergências, tendo em vista que a CRFB assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, “com os meios e recursos a ela inerentes”, o que faz com que alguns autores entendam que o direito ao recurso não poderia ser suprimido³⁴¹.

No entanto, o STF já considerou compatível com a Constituição um dispositivo legal que restringe o direito ao recurso para outra instância. Trata-se do artigo 34 da Lei de Execução Fiscal³⁴², com base no qual não cabe recurso para os tribunais de segunda instância de sentenças proferidas em execução fiscal de valor inferior a aproximadamente

³³⁹ Artigo 25, § 13, do Decreto nº 70.235, de 1972.

³⁴⁰ Cf. publicação do então Secretário da RFB: TOSTES NETO, José Barroso. Contencioso administrativo tributário federal: diagnóstico e perspectivas. *Revista Etcó*, São Paulo, ano 17, n. 25, p. 16-19, ago. 2020. Disponível em: <https://www.etcó.org.br/publicacoes/revista-etcó/contencioso-administrativo-tributario-federal-diagnostico-e-perspectivas/>. Acesso em: 17 out. 2023.

³⁴¹ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 196; XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário* cit., p. 12-13.

³⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 637.975 Minas Gerais*. É compatível com a Constituição o art. 34 da Lei 6.830/1980, que afirma incabível apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN. Relator: Ministro Cezar Peluso, 9 de junho de 2011. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvance=true&classeNumeroIncidente=ARE%20637975. Acesso em: 26 out. 2023.

1.260,66 reais (em dezembro de 2022)³⁴³, admitindo-se apenas a apresentação de recursos para o próprio juiz, a fim de que ele reveja sua sentença³⁴⁴. Além disso, em outra oportunidade, o STF já se manifestou no sentido de que o duplo grau de jurisdição não corresponde a um direito absoluto, de forma que a previsão legal de instância única no contencioso administrativo de perdimento de bens não violaria qualquer direito³⁴⁵.

Contudo, apesar da jurisprudência do STF, e de outra parcela da doutrina se manifestar no sentido de que o direito de recorrer a um órgão superior não encerra garantia absoluta³⁴⁶, o Poder Executivo optou por manter um duplo grau de decisão no processo administrativo, mesmo para processos de pequeno valor.

Como dissemos, ao suprimir o acesso ao CARF, determinou que os julgadores da DRJ observem a jurisprudência daquele órgão. Entendemos, no entanto, que deveria ter sido prevista a possibilidade de interposição de recurso (excepcional) à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, independentemente do valor do processo, a fim de que fosse assegurada a uniformização da jurisprudência administrativa. Dessa forma, o órgão poderia se manifestar acerca de questões novas que geralmente surgem em processos de pequeno valor (e podem ficar restritas a eles), como as relativas à legislação do imposto de renda da pessoa física ou sobre empresas de pequeno porte, e que estejam sendo decididas de forma divergente pelas turmas recursais da DRJ. Ressalva semelhante é feita pela legislação portuguesa em relação ao processo judicial, sendo sempre admissível recurso, independentemente do valor da causa, de decisões que perfilhem solução oposta, com mais de três sentenças de tribunais tributários³⁴⁷.

³⁴³ Esse valor corresponde a aproximadamente 233,45 euros. Ele não é fixo, sendo corrigido periodicamente por um índice inflacionário específico e conforme metodologia estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça: OLIVEIRA, Gabriel Somma Quaresma de; ALGEBAILLE, Leonel Silva Bertino. Definição do recurso cabível contra sentença em sede de execução fiscal. *Revista Consultor Jurídico*: Conjur, São Paulo, 27 jan. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-27/leonel-algebaile-apelacao-ou-embargos-infringentes>. Acesso em: 26 out. 2023.

³⁴⁴ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo* cit., p. 483.

³⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 794.149 Ceará*. Relator: Ministro Dias Toffoli, de 18 de novembro de 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4522643>. Acesso em: 26 out. 2023. Em sentido contrário, entendendo ser inconstitucional a previsão de “instância única para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente”: MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 196.

³⁴⁶ NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição* cit., p. 295; DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil* cit., p. 91.

³⁴⁷ Artigo 280º, nº 3, do CPPT.

1.3.5 Desestímulo à litigância protelatória

Em Portugal, a apresentação de reclamação graciosa sem motivos que razoavelmente a fundamentem deve ser penalizada com um agravamento de até 5% sobre a coleta objeto do pedido, quando a reclamação não seja condição para a admissibilidade da impugnação judicial³⁴⁸. Em contraposição à regra da inexistência de custas, aplicada ao procedimento de reclamação graciosa³⁴⁹, esse agravamento é liquidado a título de custas, de modo que a graduação do seu montante leva em conta o custo que a atuação indevida do sujeito passivo representou para a administração tributária³⁵⁰. Apesar disso, corresponde a uma sanção processual³⁵¹, aplicável em função da atuação incompatível com a boa-fé, exigida do contribuinte no âmbito do dever de cooperação³⁵².

A constatação da falta de fundamento razoável impõe que a pretensão do sujeito passivo seja manifestamente infundada e que sequer seja possível discutir, em termos de razoabilidade, a posição defendida³⁵³. Além disso, demonstrada a falta de razão do sujeito passivo, deve ser possível concluir que ele não desconhecia a incompatibilidade da realidade com os fundamentos apresentados ou a inviabilidade da tese jurídica sustentada, o que evidenciaria que ele atuou de má-fé ao apresentar a reclamação³⁵⁴.

A finalidade do agravamento da coleta é desestimular a apresentação de reclamações graciosas destituídas de fundamento, com o propósito de postergar a conclusão do procedimento administrativo e, portanto, a definição das obrigações fiscais do sujeito passivo³⁵⁵. Assim, a possibilidade de agravamento à exigência consiste em um mecanismo de desincentivo à litigância protelatória.

No Brasil, em relação ao processo administrativo, não há mecanismo semelhante. O ordenamento jurídico brasileiro não prevê a aplicação de sanções à apresentação de impugnação e de recursos administrativos destituídos de fundamentos razoáveis, ainda que possuam caráter flagrantemente protelatório.

³⁴⁸ Artigo 77º do CPPT.

³⁴⁹ Artigo 69º, alínea “d”, do CPPT.

³⁵⁰ MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 185; e SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 673.

³⁵¹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 672.

³⁵² Artigo 48º, nº 2, do CPPT.

³⁵³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 672.

³⁵⁴ MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 185; SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 672.

³⁵⁵ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 672.

Em um contexto em que as reclamações e os recursos possuem efeito suspensivo automático, afastando a exigibilidade do crédito até o encerramento do processo administrativo, a adoção de medidas como o agravamento à coleta observado em Portugal é importante para desincentivar o uso dos meios de defesa administrativos apenas como uma forma de postergar a satisfação da obrigação³⁵⁶. O fundamento jurídico para a adoção de medida semelhante à observada em Portugal consiste no dever dos administrados de proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé e de não agir de modo temerário, já previsto na lei que rege o processo administrativo federal³⁵⁷.

1.3.6 Imposição legal de prazo para decisão e consequências pelo descumprimento

Ao levarmos em consideração a existência ou não de prazo para a resolução de litígio, a duração razoável do processo se destaca enquanto uma das facetas da tutela jurisdicional efetiva³⁵⁸.

No entanto, em se tratando de conflitos relacionados à exigência de crédito tributário, o tempo de duração do litígio pode ser determinante para a satisfação do crédito em discussão, especialmente quando não se exige o pagamento ou garantia como condição para a suspensão da execução³⁵⁹, como é o caso do Brasil³⁶⁰.

Por outro lado, em relação a ordenamentos jurídicos que condicionam a suspensão da execução ao pagamento ou à prestação de garantia (como é o caso de Portugal), o tempo de duração do litígio pode ser mais penoso para o sujeito passivo, embora também o seja para o Estado, tendo em vista que, ao final do litígio, em caso de sucesso do sujeito passivo, podem ser devidos juros pela prestação indevida de garantia³⁶¹.

Nesse contexto, restando evidentes os interesses de que os litígios tributários sejam solucionados em prazo razoável tanto pelo sujeito passivo quanto pelo Estado, a

³⁵⁶ A predisposição de a estrutura do contencioso administrativo brasileiro estimular a litigância protelatória foi constatada pelo TCU durante auditoria realizada no período de 4 de novembro de 2019 a 30 de abril de 2020. Para chegar a essa conclusão, os auditores levaram em consideração especialmente a ausência de contraprestação pecuniária como condição para recorrer ao órgão (p. 52) e o elevado número de recursos internos ao CARF (p. 63): BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 52-63.

³⁵⁷ Artigo 4º, incisos II e IV, da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

³⁵⁸ ALMEIDA, Mario Aroso de. *Artigo 268.º* cit., p. 546.

³⁵⁹ Nesse sentido, SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e os seus efeitos. *Revista de Processo: RePro*, São Paulo, v. 7, n. 25, p. 51-96, jan./mar. 1982, p. 89-90.

³⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* cit., p. 677.

³⁶¹ TOSCANO, Maria de Lurdes. Juros indemnizatórios no pagamento indevido da prestação tributária. *Revista do CEJ*, Lisboa, n. 2, p. 235-255, 2. sem. 2014.

previsão legal de prazo para a resolução do litígio se mostra como um instrumento produtivo, desde que, em primeiro lugar, sejam criadas condições para que o prazo seja cumprido, e, em segundo lugar, existam consequências em caso de descumprimento.

Como vimos, o ordenamento jurídico português estabelece que o procedimento de reclamação graciosa deve ser concluído no prazo de quatro meses, contados a partir da entrada da petição no serviço competente da AT³⁶². O descumprimento desse prazo faz presumir o indeferimento da reclamação, permitindo que o sujeito passivo acesse outros meios de reação contra o ato de liquidação³⁶³, mas não obriga o sujeito passivo a renunciar a uma pronúncia da administração tributária nem afasta o dever de a administração tributária decidir acerca da reclamação. Além do prazo de quatro meses, que tem como consequência a configuração do indeferimento tácito, a legislação estabelece que caduca automaticamente a garantia eventualmente prestada, se a reclamação graciosa não estiver decidida no prazo de um ano a contar da data da sua interposição³⁶⁴, salvo se o atraso na decisão resultar de motivo imputável ao reclamante³⁶⁵.

Além disso, com relação ao processo judicial tributário, a sua duração acumulada não deve ser superior a dois anos contados entre a data da instauração e da sentença proferida em 1ª instância³⁶⁶. Esse prazo, no entanto, não tem sido observado pelos tribunais tributários, inexistindo consequências pelo seu descumprimento. Dados divulgados pela Direção-Geral da Política da Justiça (DGPJ) revelam que os processos findos nos tribunais fiscais de 1ª instância em 2022 tiveram duração média de 47 meses (aproximadamente 3 anos e 11 meses)³⁶⁷.

Diante desse cenário persistente de demora na resolução dos litígios pelos tribunais tributários, o legislador reestabeleceu a caducidade da garantia também na hipótese de demora na apreciação da impugnação judicial. Assim, mediante requerimento do interessado, a garantia eventualmente prestada caduca, se a decisão de 1ª instância não for proferida no prazo de quatro anos a contar da data da sua apresentação³⁶⁸.

³⁶² Artigo 57º, nº 1 e 5, da LGT.

³⁶³ Artigo 57º, nº 5, da LGT.

³⁶⁴ Artigo 183º-A, nº 1, alínea “a”, do CPPT.

³⁶⁵ Artigo 183º-A, nº 5, do CPPT.

³⁶⁶ Artigo 96º, nº 2, do CPPT.

³⁶⁷ PORTUGAL. Direção-Geral da Política de Justiça. *Destaque estatístico anual – Primeiros resultados*, nº 87, abril de 2023. Movimento processual nos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1ª instância (2015-2022). Lisboa: DGPJ, 2023. Disponível em: https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt/Destaques/20230428_D87_TAF_MovimentoProcessos.pdf. Acesso em: 26 fev. 2024.

³⁶⁸ Artigo 183º-A, nº 1, alínea “b”, do CPPT.

No Brasil, há prazo definido apenas para a decisão administrativa. No âmbito do processo administrativo, a decisão deve ser proferida no prazo de 360 dias a contar do protocolo da impugnação e dos recursos administrativos do contribuinte³⁶⁹. No entanto, trata-se de prazo impróprio, uma vez que o descumprimento não gera consequências processuais³⁷⁰. Apesar disso, o Regimento Interno do CARF estabelece alguns prazos que devem ser cumpridos pelo conselheiro relator. O descumprimento reiterado desses prazos acarreta a perda do mandato de conselheiro³⁷¹.

Os dados estatísticos publicados pela RFB e pelo CARF evidenciam que na primeira e na segunda instância o prazo de 360 dias está longe de ser observado. O tempo médio dos cerca de 232.000 processos que constam do acervo das DRJ corresponde a 786 dias (aproximadamente 2 anos e 2 meses)³⁷². Enquanto isso, o tempo médio dos cerca de 84.000 processos que aguardam julgamento em segunda instância, no âmbito do CARF, corresponde a 1.263 dias (aproximadamente 3 anos e 6 meses)³⁷³. Durante todo o período de tramitação do processo administrativo, o sujeito passivo não é obrigado a pagar o valor em discussão e, em regra, nenhum ato de constrição é imposto sobre o seu patrimônio. Nesse modelo, o risco de fracasso de uma futura cobrança é elevado³⁷⁴.

³⁶⁹ Artigo 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal e dá outras providências.

³⁷⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 277; ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 126.

³⁷¹ Artigo 85 do RICARF.

³⁷² Dados referentes ao mês de dezembro de 2023: BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Contencioso administrativo de primeira instância* cit.

³⁷³ Dados referentes ao mês de dezembro de 2023: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Dados gerenciais do CARF* cit., p.7.

³⁷⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Lista de Alto Risco na Administração* cit., p. 41. Dentre os problemas identificados pelo TCU e que justificaram a inserção do contencioso tributário na Lista de Alto Risco na Administração Pública Federal 2022, constam a elevada duração do contencioso tributário e a baixa efetividade do processo administrativo fiscal. No período analisado, apenas 5% do valor das autuações mantidas foi arrecadado.

2 A TUTELA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM PORTUGAL

Neste capítulo, serão abordados os mecanismos utilizados por Portugal como forma de tutelar o crédito tributário durante a litigância tributária, ou seja, enquanto está sendo discutida a liquidação, administrativamente ou perante os tribunais (judicial ou arbitral). Ao adotar esses mecanismos, a preocupação é garantir que, ao final do litígio, em se confirmando a exigência tributária, a cobrança da prestação tributária devida seja efetiva, mesmo em caso de recusa do cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo.

Embora existam outros mecanismos destinados a assegurar a cobrança, como os privilégios do crédito tributário em relação a dívidas de outra natureza e o direito de retenção³⁷⁵, concentramos a nossa pesquisa nos meios que exercem esse papel durante a tramitação do litígio tributário e, ao mesmo tempo, em características do processo de execução fiscal que contribuem para a efetividade da cobrança.

Enfatizamos, inicialmente, o protagonismo da administração tributária no processo de execução fiscal e a possibilidade de que ele ocorra concomitantemente com a discussão administrativa sobre a legalidade da liquidação. Em seguida, demonstramos que o reforço da tutela do crédito tributário é evidenciado pela opção legislativa de não atribuir às reclamações e recursos efeito suspensivo automático sobre o processo de execução fiscal, estando a paralisação desse processo condicionada à prestação de garantia, cujo regime também será analisado. Além disso, em situações em que exista o risco de frustração da cobrança, em face da diminuição do patrimônio do devedor, é possível que sejam adotadas providências cautelares favoráveis à administração tributária.

2.1 Execução fiscal administrativa

O processo de execução fiscal tem como objetivo a cobrança coercitiva dos créditos do Estado e de outras pessoas coletivas de direito público³⁷⁶. O âmbito desse processo inclui não apenas as dívidas originadas da relação jurídico tributária, como

³⁷⁵ Artigo 50º, nº 2, da LGT. Para aprofundamento sobre todas as formas de acautelamento do crédito tributário: BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2017.

³⁷⁶ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo tributário anotado e comentado*. 6. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011. v. 3, p. 29.

tributos, coimas e demais sanções pecuniárias. Pode incluir, ainda, outras dívidas que devam ser pagas por força de ato administrativo, reembolso ou reposições, além de custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial³⁷⁷.

Levando em conta exclusivamente os créditos tributários, a execução fiscal consiste no meio processual³⁷⁸ através do qual o fisco realiza a cobrança coercitiva do tributo liquidado e não pago durante o prazo de pagamento voluntário³⁷⁹. Com efeito, diante do decurso desse prazo, a dívida tributária se torna exigível³⁸⁰, dando ensejo à formalização do título executivo (“certidão de dívida”)³⁸¹ e à instauração da execução fiscal³⁸².

A adoção de um modelo específico para a cobrança coerciva das dívidas do Estado é justificada, de um lado, pela necessidade de satisfação do crédito para fazer frente às obrigações estatais³⁸³ e, de outro, porque o título executivo que a fundamenta é precedido de um procedimento administrativo. Nesse sentido, Soares Martínez, ao criticar o alargamento do âmbito das execuções fiscais, adverte que a execução fiscal tem como “pressuposto lógico, moral e jurídico” ser assentada “num processo tributário de lançamento e no conseqüente conhecimento de cobrança, ou título de semelhante natureza, ou seja, uma sucessão de operações orientadas no sentido do apuramento de créditos do Estado, que oferecem geralmente garantias bastantes de ponderação”³⁸⁴.

Considerando os seus próprios fundamentos, a execução fiscal tem como características fundamentais a celeridade e a simplicidade na tramitação. Por isso, o legislador estabeleceu que a extinção da execução deve ocorrer dentro de um ano a partir da instauração, salvo causas insuperáveis³⁸⁵. Embora a observância desse prazo seja “manifestamente inviável” em muitos casos, funcionando mais como um prazo ordenador

³⁷⁷ Artigo 148º do CPPT.

³⁷⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 344.

³⁷⁹ MARQUES, Paulo. Execução fiscal: Uma ruptura com o princípio da separação de poderes? *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 5, n. 1, p. 175-201, primavera 2012.

³⁸⁰ MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo tributário: uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 238.

³⁸¹ Artigo 88º do CPPT.

³⁸² ARAÚJO, Laurentino da Silva. *Processo de execução fiscal*. Coimbra: Almedina, 1968, p. 14 e 16. Ao definir a execução fiscal, o autor destaca ser imprescindível que a dívida cobrada conste de um título executivo, uma vez que a execução visa efetivar um direito ou um fato já declarado. A declaração, por sua vez, consta do título executivo.

³⁸³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 28.

³⁸⁴ MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal* cit., p. 445. Em sentido semelhante e criticando o alargamento do conceito de título executivo: SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso* cit., p. 133-134.

³⁸⁵ Artigo 177º do CPPT. Para Soares Martínez, além da fixação de prazo para extinção do processo, a celeridade e a simplicidade da execução fiscal eram manifestadas pela “verificação sumária da insolvência do executado”, o que pode acarretar a “declaração em falhas”, prevista no atual artigo 272º, do CPPT (MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal* cit., p. 443-444).

ou disciplinador, a sua previsão evidencia o propósito do legislador de que a execução fiscal seja encerrada rapidamente³⁸⁶. Além disso, essas características são manifestadas pelas limitações à discussão da legalidade da dívida³⁸⁷. Soma-se a isso a “inexistência de um verdadeiro contraditório”, uma vez que aos executados originários é admitida apenas a apresentação de oposição³⁸⁸, cujos fundamentos de defesa admitidos são mais restritos do que os observados no âmbito da execução comum³⁸⁹.

Segundo Freitas da Rocha, predominam três modelos de execução coerciva de dívidas tributárias nos diferentes ordenamentos jurídicos: um modelo puramente administrativo, um modelo puramente jurisdicional e um modelo misto. No primeiro modelo, a execução tramita exclusivamente perante órgãos de natureza administrativa. No segundo modelo, a cobrança coerciva das dívidas é realizada pelo Poder Judiciário, sob a direção de um juiz. O último modelo, por sua vez, é caracterizado pela coexistência de elementos dos dois primeiros modelos, embora, em alguns arranjos, a natureza mista seja expressamente assumida, contando com fases administrativa e jurisdicional bem delimitadas e, em outros, não seja observada uma clara delimitação. É justamente aqui que se enquadra o modelo português³⁹⁰.

O artigo 103º da LGT atribui ao processo de execução fiscal uma natureza judicial, ressaltando a participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional. É possível extrair dessa previsão legal a participação meramente secundária da administração tributária no processo de execução fiscal, mas essa não é a realidade, especialmente em face da disciplina do CPPT acerca do assunto. Na verdade, esse Código atribui aos serviços da administração tributária a competência para instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos correspondentes³⁹¹ e, em outro momento, define como órgão da execução fiscal “o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução”³⁹².

³⁸⁶ MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo* cit., p. 237.

³⁸⁷ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 500.

³⁸⁸ PAIVA, Carlos. *O processo de execução fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 345.

³⁸⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 345.

³⁹⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. In: CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. *Execução fiscal*. Lisboa: CEJ, 2019. p. 35-59, p. 37-40. E-book. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3d&portalid=30>. Acesso em: 2 nov. 2023. Traçando a mesma distinção quanto aos modelos de execução no direito comparado e caracterizando o modelo português como um modelo misto: MARQUES, Rui. A execução fiscal: uma natureza judicial de competência administrativa? In: MENDONÇA, António *et al.* (coord.). *Estudos de homenagem a José da Silva Lopes*. Coimbra: Almedina, 2018. p. 219-244, p. 223-226.

³⁹¹ Artigo 10º, nº 1, alínea “f”, do CPPT.

³⁹² Artigo 149º do CPPT.

Apesar da referência legislativa à “natureza judicial” do processo de execução fiscal, a atuação dos tribunais é limitada a decidir sobre os incidentes, embargos, oposição e reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal³⁹³, matérias que exigem uma decisão de caráter jurisdicional³⁹⁴. Enquanto isso, ao órgão de execução fiscal competem os demais atos referentes à execução, como a instauração, a citação do executado, a reversão contra outros responsáveis, a penhora, a convocação de credores, a verificação e graduação de créditos e a venda dos bens penhorados³⁹⁵.

É justamente por essa concentração de atos no órgão de execução fiscal e a limitada atuação dos tribunais, que a doutrina se refere à “desjurisdicionalização” do processo de execução fiscal³⁹⁶. Nesse contexto, Casalta Nabais considera que o processo “é judicial só em certos casos” e que não o admira que os processos de execução “se possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos tribunais”, pois, afinal, essa intervenção só ocorrerá quando for praticado algum dos atos de natureza judicial³⁹⁷. Por isso, Carlos Paiva considera que seria mais adequado entender esse processo como “um processo administrativo onde têm lugar, quer diligências, quer actos, de natureza judicial e que se encontra sujeito à avaliação da legalidade por parte dos tribunais administrativos e fiscais”³⁹⁸.

A controvérsia doutrinária relativa ao modelo adotado por Portugal diz respeito à natureza jurídica do processo de execução e, mais especificamente, dos atos praticados, uma vez que a falta de clareza quanto à intenção do legislador provoca problemas de qualificação jurídica em relação a esses atos, os quais, a depender de serem processuais

³⁹³ Artigo 151º do CPPT.

³⁹⁴ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 51.

³⁹⁵ MARQUES, Paulo. *Execução fiscal* cit., p. 185; NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 327.

³⁹⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 365; CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 516; MARQUES, Paulo. *Execução fiscal* cit., p. 178. Paulo Marques fala em “fenómeno de desjudicialização” do processo de execução fiscal. Como exemplos desse fenómeno, cita as alterações legislativas decorrentes da Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro, que atribuíram à administração fiscal competência em matéria de verificação e graduação de créditos e de entrega do bem vendido ao adquirente, antes pertencentes à esfera judicial.

³⁹⁷ NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 327. No mesmo sentido: ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 346; e PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 371, os quais afirmam que se as questões de cunho jurisdicional não forem levantadas, o processo de execução fiscal tramitará exclusivamente no órgão de execução fiscal.

³⁹⁸ PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 136.

ou procedimentais, reclamam regimes jurídicos distintos³⁹⁹. Contudo, é pacífico o entendimento quanto à sua compatibilidade com a Constituição portuguesa⁴⁰⁰.

Com efeito, o Tribunal Constitucional já foi provocado a se manifestar sobre a inconstitucionalidade da atribuição aos serviços da administração tributária de competência para a prática de atos concernentes à execução fiscal, como a instauração do processo e a citação do executado. Essencialmente, a suposta inconstitucionalidade foi suscitada com fundamento na violação do princípio da separação de poderes e da reserva da função jurisdicional.

A análise do Tribunal, no âmbito do Acórdão n.º 80/2003, partiu da consideração inicial de que o processo de execução fiscal é constituído por uma série encadeada de atos orientados para atingir o fim específico “da cobrança da dívida tributária e o seu pagamento”, e que não é possível extrair da Constituição portuguesa que todos esses atos devem ser obrigatoriamente praticados por um juiz. Na verdade, a prática dos atos de natureza não jurisdicional pode ser confiada à administração tributária. Sendo assim, foi determinante apreciar se os atos eram abarcados pela função jurisdicional e, para tanto, em que consiste a função jurisdicional. Para o Tribunal, a função jurisdicional consubstancia-se na composição de conflitos de interesse, “tendo como fim específico a realização do direito e da justiça”. Como a instauração do processo de execução e a citação não ensejam um conflito de interesses que deva ser solucionado pela jurisdição, o Tribunal afastou a inconstitucionalidade suscitada⁴⁰¹. Ao mesmo tempo, apontou que são atos sujeitos à jurisdição “os actos de defesa que o executado venha a exercer, nomeadamente contra os actos de indeferimento das suas pretensões”⁴⁰².

³⁹⁹ Acerca da qualificação dos atos que integram o modelo de processo de execução fiscal adotado por Portugal: ROCHA, Joaquim Freitas da. *Sobre a natureza jurídica* cit., p. 40-55. Semelhantemente: DULCE NETO. A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA. In: CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. *Execução fiscal*. Lisboa: CEJ, 2019. p. 11-21. E-book. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3d&portalid=30>. Acesso em: 2 nov. 2023. E mais: CARDOSO, Cátia Lopes. Da *desjurisdionalização* do processo de execução fiscal – breves considerações. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, v. 58, p. 7-17, ago. 2017, p. 14-16.

⁴⁰⁰ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 146; PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 135.

⁴⁰¹ No mesmo sentido, em relação à instauração do processo de execução fiscal pela administração tributária: PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão n.º 152/2002 referente ao Processo n.º 498/01*. Relatora: Conselheira Maria Helena Brito, 17 de abril de 2002. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 4 nov. 2023.

⁴⁰² PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão n.º 80/2003 referente ao Processo n.º 151/02*. Relator: Conselheiro Benjamim Rodrigues, 12 de fevereiro de 2003. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 4 nov. 2023.

Nesse sentido, os atos praticados no domínio da execução fiscal podem ser diferenciados quanto ao caráter finalístico em atos de natureza administrativa e atos de natureza jurisdicional⁴⁰³. Os últimos dizem respeito à resolução definitiva de um litígio ou conflito de pretensões e somente podem ser atribuídos aos tribunais, em decorrência do princípio constitucional da reserva da função jurisdicional⁴⁰⁴. Dessa forma, a atribuição de competência para a prática desses atos aos órgãos administrativos seria incompatível com o artigo 202º, nº 1, da Constituição portuguesa, o qual confere aos tribunais o papel de “assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados”. Por outro lado, podem ser praticados pela administração tributária os atos que não sejam jurisdicionais, uma vez que, ainda que possam ter caráter lesivo e invasivo, não são, por si só, conflituais, como é o caso da penhora⁴⁰⁵.

Dentre as vantagens do modelo português, sob o ponto de vista da satisfação do crédito, avista-se a celeridade. A instauração da execução e a adoção dos atos voltados à cobrança pela própria administração tributária importa a diminuição do tempo de tramitação, pelo simples fato de excluir a necessidade de o credor (e órgão administrativo) peticionar ao Poder Judiciário a cada diligência. Ao mesmo tempo, as atividades da administração tributária nesse domínio são, de forma predominante, estritamente vinculadas⁴⁰⁶. Do ponto de vista dos tribunais, isso contribui para o descongestionamento, já que o processo de execução somente chegará aos tribunais em caso de provocação do interessado⁴⁰⁷. Esse modelo representa, nesse sentido, economia para os cofres públicos e permite que os juízes se concentrem na realização de atividades mais complexas, efetivamente afeitas ao exercício da função jurisdicional⁴⁰⁸, ou de supervisão da atuação do órgão da execução fiscal⁴⁰⁹, como será abordado a seguir.

⁴⁰³ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 353.

⁴⁰⁴ PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 371; PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 135. Para Jorge Lopes de Sousa (*Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 51) a função jurisdicional “caracteriza-se por consistir na resolução de um conflito de interesses, tendo como fim específico a realização do direito e da justiça e destinando-se a dar satisfação ao interesse público da composição dos conflitos, não sendo o órgão competente para decidir interessado no conflito, estando perante o mesmo numa situação de indiferença e neutralidade”.

⁴⁰⁵ Nesse sentido: ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 354-355.

⁴⁰⁶ LUMBRALES, Nuno B. M. Sobre a promoção da execução fiscal pelos serviços de finanças. *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa, n. 18, abr. 2004. Disponível em: <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-18/>. Acesso em: 6 nov. 2023.

⁴⁰⁷ Em artigo publicado em 2018, Rui Marques deu nota de que “na esmagadora maioria das situações” o processo de execução fiscal tramita por completo “sem uma única intervenção do Tribunal” (MARQUES, Rui. *A execução fiscal* cit., p. 234).

⁴⁰⁸ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2006, p. 41.

⁴⁰⁹ CARDOSO, Cátia Lopes. *Da desjurisdicionalização* cit., p. 12.

2.1.1 O papel dos tribunais no processo de execução fiscal

No processo de execução fiscal, compete aos tribunais tributários decidir os incidentes, os embargos, a oposição e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal⁴¹⁰.

Os incidentes típicos admitidos no processo de execução fiscal são os embargos de terceiros, a habilitação de terceiros e o apoio judiciário⁴¹¹. Todavia, segundo Lopes de Sousa, a competência dos tribunais tributários não se limita apenas a esses incidentes, estendendo-se também aos não previstos no CPPT, cuja resolução exija uma decisão judicial⁴¹².

Os embargos de terceiros, o único incidente previsto expressamente no artigo que dispõe sobre a competência dos tribunais, corresponde ao meio processual destinado a tutelar os direitos do terceiro que seja afetado por atos do processo de execução que consistam em agressão patrimonial⁴¹³, como o arresto, a penhora ou qualquer ato de apreensão ou entrega de bens⁴¹⁴. Por meio dos embargos, o terceiro, considerado aquele que não tenha que ser citado no processo de execução⁴¹⁵, deve demonstrar a titularidade da posse ou de qualquer direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência. Assim, a ação versa, essencialmente, sobre a existência e titularidade do direito invocado, limitando-se ao ato que tenha ofendido os legítimos interesses do terceiro e, portanto, não abrange todo o processo de execução⁴¹⁶.

A oposição é o meio processual adequado para o executado (originário ou não) exercer o seu direito de resistência⁴¹⁷, visando à extinção da execução a partir do reconhecimento da inexistência do crédito ou da falta de algum pressuposto do processo de execução fiscal⁴¹⁸. Embora seja dirigida ao tribunal tributário, a petição inicial deve ser apresentada ao órgão onde tramita a execução fiscal, o qual, antes de remetê-la ao

⁴¹⁰ Artigo 151º, nº 1, do CPPT.

⁴¹¹ Artigo 166º, nº 1, do CPPT.

⁴¹² SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 52. No mesmo sentido: PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 296-297.

⁴¹³ MARTINS, Jesuino Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo* cit., p. 368.

⁴¹⁴ Artigo 237º, nº 1, do CPPT.

⁴¹⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 398.

⁴¹⁶ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 120-121; e MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal* cit., p. 451.

⁴¹⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 375.

⁴¹⁸ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 65.

tribunal, pode pronunciar-se sobre o mérito da oposição e revogar o ato que lhe tenha dado fundamento⁴¹⁹. A possibilidade de o órgão de execução fiscal se pronunciar antecipadamente, que também se verifica no caso da reclamação⁴²⁰, pode contribuir para a economia processual⁴²¹, além de representar “exemplo de medida de desobstrução da justiça e descongestionamento dos tribunais”⁴²².

A oposição só pode ser deduzida com base nos fundamentos previstos no artigo 204º, do CPPT⁴²³, os quais evidenciam o propósito do legislador de limitar as possibilidades de defesa aos “casos extremos de flagrante injustiça” e de evitar o protelamento da cobrança⁴²⁴. Contudo, a taxatividade dos fundamentos é mitigada pela previsão genérica de que pode constar da oposição qualquer fundamento não referido expressamente, desde que seja provado apenas por documento, não envolva a apreciação da legalidade da liquidação e não represente interferência em matéria de competência exclusiva da entidade que houver extraído o título⁴²⁵.

O que se observa de mais relevante aqui é que, em sede de execução fiscal, não se admite, em regra, a discussão sobre a legalidade da dívida, já que o meio processual adequado para tanto é a impugnação judicial. No entanto, a ilegalidade da liquidação pode ser suscitada como fundamento da oposição quando a lei não assegura meio judicial de reação contra o ato de liquidação⁴²⁶, o que, em relação aos tributos, é improvável⁴²⁷. Admite-se também que seja apresentada oposição judicial fundamentada na ilegalidade abstrata da dívida⁴²⁸, isto é, na ilegalidade do próprio tributo, como ocorre em relação a tributo cuja cobrança não estava autorizada à data em que ocorreu a liquidação⁴²⁹.

⁴¹⁹ Artigo 208º, nº 1 e 3, do CPPT.

⁴²⁰ Artigo 277º, nº 2, do CPPT.

⁴²¹ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 66.

⁴²² MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo* cit., p. 314.

⁴²³ Os fundamentos previstos nas alíneas “a” a “h” desse artigo são os seguintes: a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação; b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida; c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução; d) Prescrição da dívida exequenda; e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda; g) Duplicação de colecta; h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

⁴²⁴ MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal* cit., p. 449.

⁴²⁵ Artigo 204º, nº 1, alínea “i”, do CPPT; e CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 602.

⁴²⁶ Artigo 204º, nº 1, alínea “h”. do CPPT.

⁴²⁷ MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo* cit., p. 237.

⁴²⁸ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 443.

⁴²⁹ Artigo 204º, nº 1, alínea “a”, do CPPT.

O direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos praticados por órgãos da administração tributária⁴³⁰ resulta da garantia constitucional de tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos do administrado⁴³¹ e da plenitude do contencioso tributário⁴³². Conforme explica Lopes de Sousa, e diferentemente do que foi visto em relação à oposição, o direito de reclamação consiste num “direito global” de os interessados reclamarem para o juiz de quaisquer decisões e atos lesivos verificados durante a execução fiscal⁴³³. Reforçando a extensão dos atos atacáveis por meio da reclamação, Rui Duarte Morais ensina que serão todos os atos que “a Administração tem competência legal para praticar, salvo os de mero expediente, irrecuráveis, nos termos gerais, em razão de sua natureza”⁴³⁴.

Assim como a oposição, a reclamação é apresentada no órgão da execução fiscal, o qual pode revogar o ato reclamado⁴³⁵. Em caso de manutenção do ato, a reclamação deve ser remetida ao tribunal, mas isso só ocorrerá ao final do processo de execução, depois de realizadas a penhora e a venda⁴³⁶, prevalecendo, portanto, a regra da “subida diferida”⁴³⁷. Logo, embora os fundamentos da reclamação sejam amplos, há restrição no que tange ao momento em que a petição será conhecida pelo tribunal, o que visa assegurar a celeridade do processo⁴³⁸.

Contudo, essa restrição não se aplica quando a reclamação for fundamentada em prejuízo irreparável, cabendo ao tribunal, e não ao órgão da execução, verificar o atendimento ou não desse requisito, sendo o caso de “subida imediata”⁴³⁹. Em consonância com o artigo 278º, nº 3, do CPPT, o prejuízo irreparável deve ser causado pelas seguintes ilegalidades: a) inadmissibilidade da penhora dos bens apreendidos ou da extensão com que foi realizada; b) imediata penhora de bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda; c) incidência sobre bens que não deviam ter sido abrangidos pela diligência; d) determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida; e) erro na verificação ou graduação de créditos; e f) falta de fundamentação da decisão relativa à apensação. Entende-se, no entanto, que a subida da reclamação será

⁴³⁰ Artigo 103º, nº 2, da LGT.

⁴³¹ Artigo 268º, nº 4, da CRP.

⁴³² ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 412; e CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 678.

⁴³³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 4, p. 269.

⁴³⁴ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 45.

⁴³⁵ Artigo 277º do CPPT.

⁴³⁶ Artigo 278º, nº 1, do CPPT.

⁴³⁷ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 680.

⁴³⁸ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 4, p. 300.

⁴³⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 416.

imediate nas situações em que o seu retardamento possa resultar em um prejuízo irreparável para o reclamante ou na inutilidade da reclamação⁴⁴⁰, independentemente de a ilegalidade suscitada constar do rol do artigo 278º.

A subida imediata da reclamação pode paralisar o ato reclamado ou até mesmo o processo de execução fiscal no seu todo⁴⁴¹. Por isso, tem caráter excepcional. Com o objetivo de evitar que esse meio processual seja utilizado apenas com fins protelatórios⁴⁴², o reclamante pode ser condenado por litigância de má-fé quando a reclamação apresentada invocar prejuízo irreparável sem qualquer fundamento razoável⁴⁴³.

A remessa para o tribunal tributário da oposição e da reclamação tem efeitos distintos sobre o prosseguimento do processo de execução fiscal no âmbito do órgão administrativo. No caso da reclamação, cujo cerne são os atos da administração no próprio processo de execução e a subida ao tribunal importa a verificação de prejuízo irreparável, a remessa implica a suspensão dos efeitos do ato reclamado. Além disso, implica a suspensão desse processo como um todo, “desde que a reclamação tenha por objeto matéria que afete a totalidade da tramitação da execução”. Caso a reclamação incida apenas sobre parte do processo de execução, o processo é suspenso apenas quanto a esta parte⁴⁴⁴. Por outro lado, a oposição não possui efeito suspensivo automático sobre a execução, dependendo esse efeito da prestação de garantia ou de penhora que garanta a totalidade da dívida e do acréscido⁴⁴⁵.

Do exposto acerca do controle judicial sobre os atos do processo de execução, é possível observar que por meio dos embargos de terceiros, da oposição e da reclamação os direitos e interesses legítimos do executado e de terceiro são devidamente tutelados pelos tribunais.

Ao mesmo tempo, é manifesta a preocupação do legislador em assegurar a celeridade, por meio da adoção de medidas direcionadas à economia processual. Com esse propósito, admite-se, por exemplo, que o órgão da execução fiscal, diante da oposição judicial e da reclamação, revise o ato que deu causa a essas reações do interessado e o revogue, se for o caso. Outro exemplo consiste em limitar a apresentação da oposição por fato superveniente e dos embargos de terceiro à venda dos bens. A regra

⁴⁴⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 415.

⁴⁴¹ Artigo 278º, nº 6 e 8, do CPPT.

⁴⁴² SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 4, p. 316.

⁴⁴³ Artigo 278º, nº 7, do CPPT.

⁴⁴⁴ Artigo 278º, nº 6, 8 e 9, do CPPT.

⁴⁴⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 373.

da “subida diferida” também nos parece ser uma medida de economia processual, uma vez que concentra a análise das ilegalidades suscitadas ao longo do processo de execução em um momento processual específico, quando já praticamente concluída a tramitação administrativa. Obviamente que em alguns casos essa opção do legislador pode representar graves danos ao executado ou a terceiros, motivo pelo qual é resguardada a subida imediata em caso de prejuízo irreparável.

2.2 Execução fiscal concomitante com a discussão sobre a legalidade da liquidação

O encerramento do prazo para pagamento voluntário e o não adimplemento da obrigação pelo sujeito passivo têm como uma de suas consequências a extração da certidão de dívida pelos serviços competentes da administração tributária⁴⁴⁶. Tendo em vista que essa certidão corresponde ao título executivo que serve de base à instauração do processo de execução fiscal⁴⁴⁷, ela deve ser remetida para o órgão da execução fiscal (que, como vimos, pertence à própria administração tributária)⁴⁴⁸, a fim de que esse instaure a execução e ordene a citação do executado no prazo de 24 horas após o recebimento do título e realização dos registros pertinentes⁴⁴⁹. Na sequência, são adotados os atos conducentes à penhora e venda dos bens do executado⁴⁵⁰.

Ao mesmo tempo, o encerramento do prazo para pagamento voluntário corresponde ao início do prazo para a apresentação de reclamação, impugnação ou pedido de pronúncia arbitral em face da liquidação. Isso significa que a execução fiscal pode ser instaurada antes de encerrado o prazo para dedução de algum meio de impugnação da liquidação⁴⁵¹ e, portanto, antes de iniciada e encerrada eventual discussão acerca da legalidade da dívida.

Pelo exposto, verifica-se que, no ordenamento jurídico português, a extração da certidão de dívida e, portanto, a obtenção do título executivo ocorre com a configuração

⁴⁴⁶ Artigos 84º, nº 4, e 88º, nº 1, do CPPT.

⁴⁴⁷ Artigo 88º, nº 5, do CPPT.

⁴⁴⁸ Segundo o artigo 149º, do CPPT, o órgão da execução fiscal é “o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução”. Em regra, a definição de onde deve correr a execução é feita pelo dirigente máximo do serviço, mediante despacho. Contudo, na falta dessa designação, a instauração e os atos de execução são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do devedor (artigo 150º, nº 2 e 3, do CPPT).

⁴⁴⁹ Artigo 188º, nº 1, do CPPT; PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 163.

⁴⁵⁰ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 656.

⁴⁵¹ NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 325; ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 368.

do inadimplemento do sujeito passivo. Desde esse momento, a dívida torna-se exigível, recebendo os atributos da certeza e liquidez pelo procedimento de liquidação⁴⁵².

Para Freitas da Rocha, a situação, embora “estranha”, “não é violadora das dimensões essenciais do ordenamento, nem inconstitucional”⁴⁵³. Nesse sentido, a constitucionalidade da cobrança coerciva da dívida nessas condições foi apreciada pelo Tribunal Constitucional por meio do Acórdão nº 332/01, referente ao Processo nº 178/2001⁴⁵⁴. Naqueles autos, a recorrente sustentou que a possibilidade de a execução fiscal ser instaurada imediatamente após o encerramento do prazo para pagamento voluntário e, portanto, antes mesmo de decorrido o prazo da impugnação judicial constituía “flagrante violação dos direitos do contribuinte”. Por isso, as normas instituidoras dessa possibilidade, ainda do antigo Código de Processo Tributário⁴⁵⁵, seriam incompatíveis com o artigo 268º, nº 4, da CRP⁴⁵⁶.

Para o Tribunal, no entanto, “o modo como essa cobrança coerciva se achava regulada na lei não inviabiliza, nem torna particularmente onerosa a defesa dos contribuintes contra uma eventual tentativa de cobrança ilegal de impostos”. Isso porque os meios judiciais colocados à disposição do contribuinte como forma de reação à liquidação e à própria execução são suficientes para acautelar os seus direitos. Além disso, o Tribunal ponderou que, se o contribuinte impugna a liquidação e presta garantia ou eventual penhora garantida a totalidade da dívida, a execução será suspensa. Com esses fundamentos, concluiu-se pela compatibilidade da “instauração ‘prematura’ da execução”⁴⁵⁷ com as garantias do contribuinte e, portanto, com a Constituição portuguesa.

O enfoque do TC para solucionar a questão de constitucionalidade foi o quanto a instauração da execução antes de decorrido o prazo da impugnação poderia deixar

⁴⁵² MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo* cit., p. 238.

⁴⁵³ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 368.

⁴⁵⁴ PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão nº 332/01 referente ao Processo nº 178/2001*. Relator: Conselheiro Messias Bento, 10 de julho de 2001. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 7 nov. 2023. Como notícia Lopes de Sousa, o STA também já se manifestou pela constitucionalidade da instauração da execução fiscal na pendência de impugnação (SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 722).

⁴⁵⁵ O Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de abril, foi revogado pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro, que aprovou o atual Código de Procedimento e Processo Tributário. Embora a recorrente tenha questionado os artigos 110º, nº 1, e 272º do CPT, atualmente esses artigos correspondem ao 88º, nº 1, e 188º, nº 1 e 2, do CPPT, respectivamente.

⁴⁵⁶ Artigo 268º, nº 4, da CRP: “É garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas”.

⁴⁵⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 368.

vulnerável o sujeito passivo, dificultando o seu direito de defesa. Efetivamente, não se verifica limitação ao direito de reação do sujeito passivo em face do ato de liquidação ou da própria execução, salvo se se considerar que uma eventual concomitância de meios impugnatórios poderia tornar mais oneroso o exercício desse direito. Contudo, o risco de ter os seus bens penhorados em um curtíssimo espaço de tempo⁴⁵⁸ obrigava o devedor a reagir imediatamente contra o ato de liquidação, o que o impedia de usufruir de forma plena de todo o tempo previsto na legislação para o preparo da impugnação judicial ou da reclamação graciosa⁴⁵⁹.

Por isso, desde a Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril, a execução pode ficar suspensa antes da apresentação da reclamação ou da impugnação, desde que, encerrado o prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia, acompanhada da indicação da intenção de discutir a legalidade ou a exigibilidade da dívida⁴⁶⁰. A suspensão também se aplica, independentemente da prestação de garantia, para dívidas tributárias em execução fiscal de valor inferior a 5.000 euros para pessoas singulares, ou 10.000 euros para pessoas coletivas. Nesse caso, a execução fica suspensa por um período máximo de 120 dias, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário, até a apresentação da reclamação ou impugnação. O efeito suspensivo cessa após quinze dias se não for prestada garantia⁴⁶¹.

Embora não abordados pelo Tribunal Constitucional, há outros aspectos além do interesse público na satisfação do crédito que podem fundamentar a opção do legislador português pela imediatidade da instauração da execução fiscal.

A definitividade do ato tributário de liquidação foi utilizada pelo Supremo Tribunal Administrativo quando do julgamento do Recurso nº 25.945, em 9 de maio de 2001⁴⁶², como um dos fundamentos para afastar a inconstitucionalidade da instauração da execução fiscal antes de decidida a impugnação judicial, arguida pelo recorrente naqueles autos. Para o Tribunal, essa característica do ato de liquidação “faz com que a

⁴⁵⁸ MARTINS, Jesuino Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo* cit., p. 254. Alcântara Martins e Costa Alves estimam que a penhora dos bens do devedor poderia ocorrer de 45 a 60 dias após o termo do pagamento voluntário, o que demonstra a rapidez com que o processo de execução transcorre a partir de sua instauração.

⁴⁵⁹ MARTINS, Jesuino Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo* cit., p. 255.

⁴⁶⁰ Artigo 169º, nº 2, do CPPT.

⁴⁶¹ Artigo 169º, nº 3, do CPPT. Em qualquer caso, o executado também pode solicitar a dispensa da prestação de garantia, verificadas as condições previstas em lei. Essa possibilidade será estudada nos itens seguintes deste capítulo.

⁴⁶² PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. Acórdão referente ao Recurso nº 25.945. Relator: Conselheiro Baeta de Queiroz, em 9 de maio de 2001. *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*: Rio de Mouro, ano 41, n. 483, p. 346-351, mar. 2002.

obrigação do sujeito passivo da obrigação tributária seja exigível e executória, esgotados os prazos legais previstos para o pagamento voluntário”. A dívida, consubstanciada no ato de liquidação, se torna certa, líquida e exigível, embora possa ser modificada a partir da decisão no processo de impugnação judicial, como adverte o Tribunal. A condição de o ato tributário não estar “definitivamente consolidado” não impede, assim, a exigibilidade e exequibilidade da prestação.

O atributo da definitividade dos atos tributários consta do artigo 60º do CPPT. Nos termos desse artigo, sem prejuízo da eventual revisão ou impugnação nos termos da lei, os atos tributários praticados por autoridade fiscal competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes. Os atos contemplados por esse dispositivo são aqueles “definidores da situação jurídica do particular perante a administração tributária ou desta perante ele”⁴⁶³, tal como o ato de liquidação. Dessa concepção de definitividade é possível extrair a exigibilidade e a executoriedade do ato tributário praticado pela autoridade fiscal, independentemente da necessidade de intervenção dos tribunais⁴⁶⁴, o que fundamenta a possibilidade de execução fiscal antes da resolução final acerca da legalidade do ato, conforme entendimento exarado pelo STA.

A análise da possibilidade de instauração imediata da execução fiscal passa, necessariamente, pelo privilégio da execução prévia do qual gozam os atos da administração tributária. Esse privilégio consiste na viabilidade dos atos da AT de produzir os seus efeitos imediatamente, a despeito da discussão sobre a sua legalidade ou a ilegalidade⁴⁶⁵. Isso decorre, essencialmente, da presunção de legalidade desses atos e da finalidade inerente ao sistema fiscal de satisfação das necessidades financeiras do Estado⁴⁶⁶, os quais serão estudados no item subsequente desta dissertação, pois também fundamentam a ausência de efeitos suspensivos dos meios de reação e a exigência de pagamento ou garantia para paralisar os efeitos executivos.

O momento em que a execução fiscal é instaurada reflete o cumprimento de seu fim específico, isto é, a cobrança da dívida tributária e a satisfação do direito do credor⁴⁶⁷. Quanto mais próximo da ocorrência da formalização do ato de liquidação e mais céleres

⁴⁶³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 515.

⁴⁶⁴ MARQUES, Paulo. *A revisão do acto tributário: do mea culpa à reposição da legalidade*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 157; PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 149.

⁴⁶⁵ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 55; e ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 68.

⁴⁶⁶ Artigo 103º, nº 1, da CRP.

⁴⁶⁷ Cf. o já citado: PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão nº 80/2003 referente ao Processo nº 151/02*, cit.

puderem ser realizados os atos de cobrança coerciva, maior a probabilidade de que a cobrança seja bem-sucedida, uma vez que o tempo para que o sujeito passivo adote comportamentos tendentes à frustração da penhora será menor⁴⁶⁸, bem como o risco de que as atividades da pessoa coletiva sejam encerradas. Além disso, a receita pública, subjacente ao crédito tributário exigido, é percebida com maior celeridade.

Por isso, a instauração da execução fiscal desde o termo do prazo para pagamento voluntário é justificável. Ao mesmo tempo, é preservada a possibilidade de reação contra o ato de liquidação e, em caso de procedência total ou parcial do pleito do sujeito passivo, a administração tributária deve assegurar a “plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”⁴⁶⁹. Todavia, o legislador assegura ao sujeito passivo o direito de suspender a execução fiscal durante a discussão da legalidade mediante a prestação de garantia, mitigando os prejuízos que poderiam advir da execução e, simultaneamente, resguardando a futura cobrança do crédito em discussão, caso confirmado.

2.3 Ausência de efeitos suspensivos de reclamações e recursos

A apresentação de qualquer dos meios legais de reação em face do ato de liquidação (reclamação graciosa, impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral) não tem o condão de, por si só, suspender a exigibilidade do crédito tributário. Isso significa que, caso o sujeito passivo não adote outras medidas previstas em lei, enquanto a sua petição ainda está pendente de decisão em sede administrativa, judicial ou arbitral o processo de execução fiscal segue o seu curso até a penhora.

A inexistência de efeito suspensivo das reclamações sobre a execução fiscal também é verificada, em alguma medida, noutros países, como Angola⁴⁷⁰, Espanha, Estados Unidos e Finlândia⁴⁷¹.

Em Portugal, essa regra pode ser extraída de diferentes dispositivos legais. A Lei Geral Tributária, em seu artigo 52º, prevê que depende da prestação de garantia idônea a suspensão da cobrança da prestação tributária em virtude de pagamento em prestações,

⁴⁶⁸ Rui Duarte Morais faz referência, por exemplo, ao risco de ocultação de bens móveis de valor mais significativo (MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 48).

⁴⁶⁹ Artigo 100º da LGT.

⁴⁷⁰ CACOMA, Adalberto. *Garantias tributárias: garantias dos contribuintes e garantias do credor tributário*. Lisboa: AAFDL Editora, 2023, p. 161.

⁴⁷¹ TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 441-449.

ou ainda reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda⁴⁷². Em consonância com a LGT, o CPPT, no nº 1 do artigo 169º, dispõe que “a execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda”, desde que seja prestada ou constituída garantia ou eventual penhora garantida a totalidade da dívida⁴⁷³. De forma específica, esse mesmo diploma legislativo prevê na alínea “f” do artigo 69º e no nº 4 do artigo 103º que a reclamação graciosa e a impugnação judicial, respectivamente, têm efeito suspensivo quando for prestada garantia adequada⁴⁷⁴. Essa previsão também se aplica ao pedido de pronúncia arbitral, por força do nº 5 do artigo 13º do RJAT, o qual dispõe que são atribuídos a esse pedido os efeitos da apresentação de impugnação judicial, especialmente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal.

Em algumas hipóteses excepcionais, no entanto, admite-se o efeito suspensivo automático. Além das situações em que é admitida a dispensa de prestação de garantia por insuficiência de meios econômicos ou risco de prejuízo irreparável (sobre a qual trataremos adiante), isso se verifica, por exemplo, em procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, em que não tenha havido acordo entre o perito da administração tributária e o perito do contribuinte e o parecer do perito independente tenha sido conforme esse último. Nesse caso, se a administração tributária resolver em sentido diferente desses dois peritos, então a reclamação graciosa ou a impugnação judicial têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia⁴⁷⁵.

Feito esse breve excursus legislativo, convém compreender os fundamentos que justificam que seja atribuído efeito apenas devolutivo às reclamações e recursos administrativos e judiciais, condicionando o efeito suspensivo à verificação da garantia do crédito tributário em discussão.

⁴⁷² Isso também se aplica à suspensão “durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem nº 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros” (artigo 52º, nº 1, da LGT).

⁴⁷³ De acordo com esse dispositivo, isso também se aplica à suspensão verificada “durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados-Membros, ou de convenção para evitar a dupla tributação” (artigo 169º, nº 1, do CPPT).

⁴⁷⁴ O CPPT também exige que seja prestada garantia para que a execução fiscal seja suspensa em caso de pedido de pagamento em prestações (artigo 198º, nº 3) e de apresentação de oposição (artigo 212º c/c artigo 169º, nº 12).

⁴⁷⁵ NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 314. Sobre o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos: artigo 92º da LGT.

A suspensão da execução fiscal acarreta a paralisação da atuação da administração tributária voltada à satisfação do crédito tributário já liquidado. A prossecução desse objetivo é adiada por tempo indeterminado⁴⁷⁶ ou, nos termos do n° 1 do artigo 169° do CPPT, “até à decisão do pleito” que tenha por objeto a legalidade da dívida exequenda. Nesse contexto, condicionar a suspensão da execução à existência de garantia da dívida exequenda justifica-se pela necessidade de, nas palavras de Lopes de Sousa, “evitar que o atraso na cobrança da dívida que a suspensão provoca possa conduzir à inviabilidade da cobrança”⁴⁷⁷. Dessa forma, a satisfação do crédito tributário cuja legalidade seja confirmada é assegurada, independentemente da livre e espontânea vontade do sujeito passivo⁴⁷⁸ ou das alterações que a sua situação financeira sofra ao longo do tempo, como falência ou encerramento de atividades. No mesmo sentido, segundo Saldanha Sanches, o regime constitui “uma forma de impedir comportamentos que obstem à cobrança efectiva da dívida do Estado”⁴⁷⁹, como os atos tendentes à ocultação de bens e dilapidação patrimonial.

Nessa perspectiva, Joaquim Freitas da Rocha correlaciona a falta de efeito suspensivo das reclamações e recursos ao benefício da execução prévia de que gozam os atos da administração tributária, o que significa que esses atos, desde que validamente notificados, produzem efeitos independentemente da discussão acerca da sua legalidade ou ilegalidade. Na *ratio* dessa opção legislativa por não atribuir efeito suspensivo automático às reclamações e recursos está a própria satisfação das necessidades financeiras do Estado. Caso contrário, diante do prejuízo à arrecadação das receitas tributárias, dimensões relevantes poderiam ser prejudicadas, como “o equilíbrio das contas públicas, a estabilidade orçamental, e, em decorrência, a própria sustentabilidade do Estado, na sua tríplice vertente de Estado de Direito, Estado democrático e Estado Social”⁴⁸⁰.

Com efeito, nos termos do n° 1 do artigo 103° da Constituição portuguesa, “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, de forma que os tributos,

⁴⁷⁶ FERREIRA, Emília. A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas. In: CUNHA, Ary Ferreira da (coord.). *IV Congresso de Direito Fiscal*. Porto: Vida Económica, 2014. p. 97-116, p. 106.

⁴⁷⁷ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 223.

⁴⁷⁸ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 55.

⁴⁷⁹ SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 486.

⁴⁸⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 68.

e especialmente os impostos, são a forma de financiamento do Estado por excelência, tanto para a satisfação de necessidades imediatas, como a defesa nacional, a segurança, a diplomacia, o funcionamento das instituições e a concessão de benefícios sociais, como no desempenho de uma finalidade social intrínseca, relacionada com a “redistribuição dos rendimentos e da riqueza e no desenvolvimento económico e social”⁴⁸¹.

Nesse sentido, há o interesse público na arrecadação de recursos e obtenção dos meios de financiamento do Estado e dos demais entes públicos, o que Ana Paula Dourado e Paulo Marques denominam “interesse público fiscal”⁴⁸². Como manifestação desse interesse público, sobressai o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, consagrado no n.º 2 do artigo 30.º da LGT, o qual admite que sejam fixadas condições para a sua redução ou extinção com respeito ao princípio da igualdade e da legalidade tributária. O princípio da indisponibilidade não vincula a administração tributária apenas à formalização da exigência tributária; impõe, também, o poder-dever de cobrar a dívida tributária já liquidada⁴⁸³.

Levando em consideração que a suspensão da execução fiscal inviabiliza essa cobrança, restringir as hipóteses em que essa suspensão é possível consiste em um dos afloramentos do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários⁴⁸⁴. Nesse sentido, o legislador português admite essa possibilidade com extrema excepcionalidade e, ao mesmo tempo, considera como fundamento de responsabilidade tributária subsidiária a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei⁴⁸⁵. Sequer se admite a decretação de providência cautelar judicial a favor do sujeito passivo para suspender os efeitos de atos de liquidação⁴⁸⁶.

Seria inócua a previsão legal de que o crédito tributário é indisponível se não fossem previstos meios para que essa cobrança seja efetiva. Assim, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários também é fundamento para o regime de

⁴⁸¹ DOURADO, Ana Paula; MARQUES, Paulo. Artigo 103.º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018. v. 2, p. 194-229, p. 196.

⁴⁸² DOURADO, Ana Paula; MARQUES, Paulo. *Artigo 103.º cit.*, p. 199.

⁴⁸³ MARQUES, Paulo. Breves notas sobre a prestação de garantia idónea no processo de execução fiscal. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, ano 64, n. 1, tomo 3, p. 1781-1822, 2023, p. 1784.

⁴⁸⁴ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo cit.*, v. 1, p. 695; FERREIRA, Emília. *A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal cit.*, p. 105.

⁴⁸⁵ Artigo 85.º, n.º 3, do CPPT.

⁴⁸⁶ Nesse sentido: artigo 97.º, n.º 3, alínea “a”, do CPPT; e BARBOSA, Andreia. O regime da prestação de garantias. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 219-238, p. 221-222.

prestação e constituição de garantias, uma vez que, por meio dele, os créditos devidos ao Estado permanecem acautelados enquanto durar a hipótese que ensejou a paralisação da execução⁴⁸⁷. Ao contrário, quando dispõe da execução e da exigência de que o crédito esteja assegurado, o legislador coloca em risco a futura cobrança, admitindo que, ao final do litígio, a obrigação de pagamento do crédito tributário devido não seja cumprida. Dessa forma, a falta de cautela do legislador pode importar a disposição do crédito tributário, pela impossibilidade de cobrança. Por isso, o acautelamento do crédito, mediante a exigência de garantia, também consiste em manifestação do princípio da indisponibilidade e, portanto, tutela o interesse público fiscal⁴⁸⁸.

Em uma solução equilibrada⁴⁸⁹, ao mesmo tempo que assegura a satisfação do crédito, o modelo português tutela o acesso ao Direito e à justiça, resguardando ao sujeito passivo o direito de reclamar, administrativa e judicialmente, da exigência formalizada pela administração tributária. A prestação de garantia não é condição para a instauração do litígio, mas para a suspensão da execução fiscal. Assim, caso o sujeito passivo deixe de prestar garantia, a reclamação, a impugnação e o recurso seguirão normalmente. No entanto, em paralelo, a execução fiscal também prosseguirá até que a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido⁴⁹⁰.

Nesse cenário, entende-se que não vigora em Portugal o princípio *solve et repete*⁴⁹¹ de forma plena. Um exemplo pleno da aplicação desse princípio é o artigo da lei italiana de 20 de março de 1865 que estabelecia que qualquer controvérsia sobre impostos deveria ser acompanhada da comprovação do pagamento do imposto⁴⁹². Não é o que se exige em Portugal, já que a reclamação ou a impugnação não estão condicionados ao prévio pagamento, e nem se exige o pagamento como condição para a suspensão da execução fiscal, admitindo-se a apresentação de garantia ou até a dispensa da garantia, em algumas hipóteses.

⁴⁸⁷ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 52.

⁴⁸⁸ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 1, p. 695.

⁴⁸⁹ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1789.

⁴⁹⁰ Artigo 169º, nº 1, do CPPT.

⁴⁹¹ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 58; MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1788.

⁴⁹² Referência a essa legislação italiana, declarada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional Italiano, por sentença de 31 de março de 1961, consta do Parecer nº 8/78, de 23 de fevereiro de 1978, da Comissão Constitucional, disponível no 5º volume dos Pareceres, em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/bibliotecacc.html>. Acesso em: 20 jan. 2024. Acerca das justificativas para o princípio *solve et repete* e sua aplicação na Itália: DOURADO, Ana Paula. Impugnação judicial. O princípio “*solve et repete*”. *Fisco*, ano 2, n. 16, p. 25-32, jan. 1989. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/Artigos_APD/L-Fisco-16-1990.pdf. Acesso em: 23 jan. 2024.

Eventual condicionamento da admissibilidade de reclamações e recursos ao pagamento ou à prestação de caução, sem qualquer ressalva quanto à insuficiência de meios econômicos, seria incompatível com a Constituição portuguesa, por violação ao nº 1 do artigo 20º, que assegura a todos “o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos” e veda que a justiça seja “denegada por insuficiência de meios econômicos”. Nesse sentido, a Comissão Constitucional se manifestou, por meio do Parecer nº 8, de 23 de fevereiro de 1978, acolhido pelo Conselho da Revolução, que resultou na declaração de inconstitucionalidade de parte do artigo 262º do então vigente Código de Processo das Contribuições e Impostos⁴⁹³. No caso concreto, a inconstitucionalidade do dispositivo foi suscitada e confirmada por condicionar o seguimento de recurso em processo de transgressão⁴⁹⁴ à prestação de caução, por meio, exclusivamente, de depósito de dinheiro, papéis de crédito, fundos públicos com cotação na bolsa, pedras ou metais preciosos, ou de fiança bancária, sem que tenha sido ressalvada a hipótese de que, por insuficiência de meios econômicos, o recorrente não pudesse prestar a caução exigida.

O modelo português assegura, independentemente do pagamento ou da prestação de garantia, uma pluralidade de meios de reação contra o ato de liquidação que padeça de ilegalidade: meios administrativos, judiciais e arbitrais. Mas, ao mesmo tempo, adota medida adequada à salvaguarda do crédito tributário. Contribuem ainda para a proporcionalidade do modelo o fato de que o leque de opções de garantias a serem prestadas é amplo, exigindo-se apenas que a garantia seja idônea. Somam-se a isso: a possibilidade de que a prestação de garantia seja dispensada em caso de insuficiência de meios econômicos, embora essa condição imponha que a situação econômica do requerente seja atualizada e monitorada periodicamente⁴⁹⁵; a previsão de caducidade da garantia, especialmente em função da demora desarrazoada na resolução do litígio; e o direito à indenização por prestação indevida de garantia.

⁴⁹³ Aprovado pelo Decreto-lei nº 45.005, de 27 de abril de 1963, e revogado a partir da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-lei nº 154/91, de 23 de abril. O artigo 262º em questão dispunha o seguinte: “O recurso só poderá ter efeito suspensivo nos termos do artigo 160.º Se o processo for de transgressão, o recurso só terá seguimento se o arguido prestar caução por qualquer das formas indicadas no § 1.º daquele artigo”.

⁴⁹⁴ O processo de transgressão destinava-se à “aplicação de sanções relativas a infrações fiscais e autuação de factos imputáveis ao contribuinte por que não tenha sido possível liquidar o devido imposto em tempo normal” (cf. Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 45.005, de 1963).

⁴⁹⁵ Como defende Paulo Marques, em MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1815.

A adoção de mecanismos que assegurem a efetiva cobrança dos impostos é defendida por Ana Paula Dourado, que salienta sua relação com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva⁴⁹⁶, garantindo que a generalidade dos contribuintes efetivamente cumprirá as suas obrigações tributárias. Diante disso, entendemos que colocam em risco esses princípios a utilização dos meios impugnatórios como instrumentos de planejamento fiscal e a adoção de comportamentos que podem conduzir ao incumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo.

A utilização dos meios impugnatórios como modo de planejamento fiscal ocorre, conforme explica Joaquim Freitas da Rocha, na medida em que a sua interposição pode postergar o pagamento da dívida tributária e, ao mesmo tempo, conduzir a uma “situação tributária regularizada”⁴⁹⁷. Uma das hipóteses em que isso ocorre é quando o contribuinte “tenha pendente meio de contencioso adequado à discussão da legalidade ou exigibilidade da dívida exequenda e o processo de execução fiscal tenha garantia constituída”⁴⁹⁸. Pode acontecer, então, que o sujeito passivo, levando em consideração a realidade dos seus negócios, e mesmo tendo consciência de que o tributo é devido e que deve ser pago tal como exigido pela administração tributária, opte por reclamar ou impugnar o ato de liquidação, com a finalidade de postergar o pagamento da dívida. No modelo português, essa opção do sujeito passivo deve ser acompanhada da prestação de garantia, para que seja alcançado o status de “situação tributária regularizada” e para que a execução seja paralisada. Pela ótica do sujeito passivo, essa situação pode ser mais vantajosa do que um desembolso financeiro imediato; pela ótica do Fisco, ela assegura que o pagamento efetivamente ocorrerá, com os acréscimos legais pertinentes.

Em modelos de litigância nos quais os meios impugnatórios suspendem a execução fiscal automaticamente e, ao mesmo tempo, são suficientes para a obtenção da “situação tributária regularizada”, eles podem ser utilizados como forma de planejamento fiscal, quando for mais vantajoso para o sujeito passivo postergar o pagamento do tributo. Nesse contexto, as vantagens de litigar podem conduzir à apresentação de meios impugnatórios com propósitos meramente protelatórios, o que contribui para a sobrecarga dos tribunais e, conseqüentemente, para a morosidade na resolução de litígios tributários.

⁴⁹⁶ DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal* cit., p. 364.

⁴⁹⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 75.

⁴⁹⁸ Artigo 177º-A, alínea “c”, do CPPT. A ausência de “situação tributária regularizada” acarreta para o contribuinte uma série de vedações previstas no artigo 177º-B do CPPT, como por exemplo: celebrar contratos com o Estado e instituições públicas; lançar ofertas públicas de venda do seu capital ou alienar em subscrição pública títulos de participação, obrigações ou ações; beneficiar de apoios de fundos europeus estruturais e de investimento e públicos; e distribuir lucros do exercício.

Com isso, além do não recebimento imediato da receita, acrescenta-se para o Estado o risco de o pagamento não ocorrer quando do encerramento do litígio.

A adoção de comportamentos pelo sujeito passivo que podem conduzir ao incumprimento da obrigação tributária é apontada por Rita Calçada Pires como um dos fundamentos para a existência de mecanismos cautelares a favor da administração tributária, podendo-se estender, na nossa concepção, à prestação de garantia. A autora enfatiza “a crescente potencialidade de o contribuinte desenhar e executar esquemas arditos, de impacto muitas vezes imediato, tendo em vista aumentar o risco de impossibilidade de cobrança”, o que conduz à frustração na arrecadação da receita tributária e impacta na equidade entre contribuintes⁴⁹⁹.

A desigualdade no cumprimento da obrigação tributária pela postergação do pagamento e pela adoção de condutas de fraude ou de evasão fiscal por parte de alguns contribuintes importa a quebra do tratamento equitativo entre os contribuintes. Segundo Ana Paula Dourado e Paulo Marques, as consequências de um cenário em que um agente econômico descumpra suas obrigações tributárias mediante comportamentos indevidos são “um sacrifício adicional por parte dos contribuintes cumpridores”, configurando concorrência desleal entre agentes do mesmo setor econômico, sendo prejudicado aquele que observa os seus deveres fiscais⁵⁰⁰.

Por isso, também numa afirmação do princípio da igualdade entre os contribuintes, o Estado deve adotar os meios adequados para que a cobrança tributária seja efetiva, como é o caso de condicionar a suspensão da execução fiscal à existência de garantia que assegure, de forma idônea, a futura cobrança do crédito. Essa obrigatoriedade também decorre do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, corolário do papel fundamental da arrecadação tributária na satisfação das necessidades financeiras do Estado, imprescindíveis para a própria existência e funcionamento do Estado. Todavia, como adverte Saldanha Sanches, em face do custo financeiro que a obrigatoriedade de prestação de garantias pode representar para o impugnante, deve ser observado o princípio da proporcionalidade⁵⁰¹, o que, como referimos, se manifesta em diferentes normas concernentes a esse regime.

⁴⁹⁹ PIRES, Rita Calçada. Retrato da *nova* justiça cautelar tributária. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 295-347, p. 297.

⁵⁰⁰ DOURADO, Ana Paula; MARQUES, Paulo. *Artigo 103.º cit.*, 198-199.

⁵⁰¹ SANCHES, Saldanha. *Manual de direito fiscal cit.*, p. 486.

2.4 Prestação de garantia pelo contribuinte

Como vimos, a reclamação graciosa, a impugnação judicial, o pedido de pronúncia arbitral, o recurso judicial ou qualquer outro meio que tenha por objeto discutir a legalidade da dívida exequenda não são suficientes para a suspensão da eficácia do ato tributário e, portanto, da execução fiscal. O alcance desse efeito depende que o Estado tenha a efetiva cobrança futura do crédito correspondente assegurada⁵⁰², que ocorre em três situações: 1) quando for prestada garantia, nos termos do artigo 199º do CPPT⁵⁰³; 2) quando a administração tributária tiver constituído garantia nos termos do artigo 195º do CPPT; 3) quando existir penhora que garanta a totalidade da dívida exequenda e do acrescido⁵⁰⁴.

Em relação à prestação de garantia, a iniciativa cabe ao obrigado tributário⁵⁰⁵, que decide, portanto, o que será oferecido à Autoridade Tributária como garantia⁵⁰⁶. Tendo em vista que o que está em causa é a paralisação da execução fiscal, “o que” pode ser oferecido como garantia exige disciplina legal mais rígida, com reduzida margem de discricionariedade por parte da AT e sem perder de vista que, antes de tudo, a garantia existe para assegurar o direito do credor. Ao mesmo tempo, a disciplina legal não deve impor dificuldades desproporcionais ao devedor de modo que ele se veja impedido de prestar a garantia pretendida, uma vez que a possibilidade de prestação de garantia com a finalidade de suspender a execução fiscal durante a discussão da legalidade da dívida é um direito do sujeito passivo da obrigação⁵⁰⁷.

O sujeito passivo deve oferecer garantia idônea⁵⁰⁸. De forma expressa, o legislador considera idôneas a garantia bancária, a caução e o seguro-caução⁵⁰⁹, manifestando a sua preferência por esses tipos de garantia⁵¹⁰. Além disso, admite que o penhor e a hipoteca voluntária sejam considerados garantias idôneas, mediante concordância da

⁵⁰² MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 75.

⁵⁰³ Embora o artigo 199º do CPPT esteja inserido em seção que versa sobre o pagamento em prestações, ele se aplica à generalidade das situações concernentes à prestação de garantia, por força do nº 1 do artigo 169º do CPPT.

⁵⁰⁴ Artigo 169º, nº 1, do CPPT.

⁵⁰⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 69.

⁵⁰⁶ A garantia deve ser prestada perante a Autoridade Tributária e o órgão competente para apreciar a sua idoneidade é o órgão da execução fiscal (artigo 183º, nº 1, do CPPT, e artigo 199º, nº 9, do CPPT, c/c artigo 197º, do CPPT).

⁵⁰⁷ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 30-31.

⁵⁰⁸ A idoneidade da garantia como condição para a suspensão da execução consta do artigo 52º, nº 2, da LGT, o qual determina que a garantia seja prestada “nos termos das leis tributárias”, remetendo ao CPPT.

⁵⁰⁹ Artigo 199º, nº 1, do CPPT.

⁵¹⁰ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 74.

administração tributária⁵¹¹, bem como a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida ou a efetuar em bens nomeados à penhora, pelo executado⁵¹². Dando margem à interpretação – hoje amplamente aceita – no sentido de que podem ser admitidas outras espécies de garantia além das expressamente previstas, o legislador considera como garantia idônea “qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”⁵¹³.

Das decisões do STA, é possível extrair que a idoneidade de uma garantia deve ser aferida pela capacidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia⁵¹⁴. Então, partindo da premissa de que idônea é a garantia capaz de assegurar os créditos do exequente, alguns critérios se sobressaem na apreciação da idoneidade de uma garantia: o valor, o aspecto temporal e a liquidez ou conversibilidade em dinheiro⁵¹⁵.

O valor da garantia deve corresponder ao somatório do valor da dívida exequenda, dos juros de mora (contados até o termo do prazo de pagamento voluntário ou à data do pedido, quando posterior, observado o limite de cinco anos); e das custas na totalidade (devidas até a data do pedido de prestação de garantia⁵¹⁶), com acréscimo de 25% da soma desses valores⁵¹⁷. Esse acréscimo, que torna a fórmula de cálculo da garantia

⁵¹¹ Artigo 199º, nº 2, do CPPT.

⁵¹² Artigo 199º, nº 4, do CPPT.

⁵¹³ Artigo 199º, nº 1, parte final, do CPPT.

⁵¹⁴ Nesse sentido: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01125/19.4BESNT*. Relator: Pedro Vergueiro, 16 de setembro de 2020. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/edb31128debc0919802585ed0051da39?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 29 dez. 2023; e PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01504/17*. Relator: Aragão Seia, 28 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f076cc2d9764e374802582440055c813?OpenDocument>. Acesso em: 22 jan. 2024.

⁵¹⁵ Outros critérios podem justificar a recusa da garantia, como fica evidente no seguinte acórdão: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0275/22.4BEAVR*. Relatora: Isabel Marques da Silva, 12 de outubro de 2022. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c69049d1abbf23dc802588db003c63a8?OpenDocument>. Acesso em: 22 jan. 2024. No caso concreto, o executado ofereceu como garantia a constituição de hipoteca voluntária sobre uma embarcação registrada na Estônia. Embora o valor do bem tenha sido considerado suficiente para garantir a dívida exequenda e a hipoteca seja considerada garantia idônea, a AT recusou essa garantia, porque o bem se encontrava registrado em outro país. Para a constituição da hipoteca, era exigida a intervenção da AT no ato de constituição, a ser realizada no estrangeiro, com o acionamento de cooperação internacional, inexistindo base legal para tanto. A legalidade da recusa foi confirmada pelo STA, devido aos particularismos que rodeavam a situação em concreto.

⁵¹⁶ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 413.

⁵¹⁷ Artigo 199º, nº 6, do CPPT. O acréscimo de 25% não se aplica “no caso dos planos prestacionais”. Ademais, se a garantia for apresentada nos 30 dias posteriores à citação no processo de execução fiscal, o seu valor é o que consta da citação (artigo 169º, nº 14, do CPPT). Essa previsão foi aditada ao CPPT pela Lei nº 66-B/2011, de 30 de dezembro, e tem como vantagem, conforme aponta Andreia Barbosa, evitar as incertezas decorrentes do cálculo do valor da garantia, uma vez que os juros de mora vencem diariamente (BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 216).

especialmente vantajosa para o credor⁵¹⁸, tem como fundamento a necessidade de assegurar o pagamento dos juros que irão vencer durante o curso do procedimento ou do processo tributário⁵¹⁹.

Apurar o valor de um bem oferecido como garantia pode não ser uma tarefa simples, diferentemente da garantia bancária, da caução e do seguro-caução. Por isso, na avaliação das demais garantias, como por exemplo de ações de uma sociedade dada em penhor ou de bens integrantes de um estabelecimento comercial, devem ser observados os critérios previstos no artigo 199º-A do CPPT. Como ponto de partida, o valor dos bens ou do patrimônio deve ser definido em conformidade com a legislação do imposto do selo⁵²⁰. Interessante notar que a AT já adotava os critérios dessa legislação para avaliação das garantias, antes mesmo de constar do CPPT essa possibilidade. No entanto, a jurisprudência vinha rejeitando essa prática, por considerá-la ilegal, o que motivou a edição do artigo 199º-A⁵²¹, garantindo-se maior segurança jurídica tanto para a AT quanto para os sujeitos passivos⁵²².

O artigo em referência estabelece, ainda, como se calcula o valor do patrimônio, a depender do tipo do garante, aspecto especialmente relevante quando a fiança é prestada como garantia. Quando o garante for uma sociedade, esse valor “corresponde ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social”, determinado de acordo com a legislação do imposto do selo. Quando o garante for uma pessoa singular, “deve atender-se ao patrimônio desonerado e aos rendimentos suscetíveis de gerar meios para cumprir a obrigação”. Sempre que afete a capacidade da garantia, devem ser deduzidos do valor dos bens e patrimônio os seguintes montantes: as garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais assumidas; os passivos contingentes; partes de capital do executado, detidas, direta ou indiretamente, na respectiva proporção; e quaisquer créditos sobre o executado⁵²³. Dessa forma, são deduzidos os valores que oneram os bens e o patrimônio e que podem ser capazes de frustrar a futura execução da garantia.

⁵¹⁸ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1797.

⁵¹⁹ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 216.

⁵²⁰ Artigos 13º a 17º do Código do Imposto do Selo (CIS), os quais tratam sobre a apuração do valor tributável, para fins da incidência do imposto do selo, em relação a bens imóveis, móveis, criptoativos, participações sociais e de pessoas singulares tributadas no regime de transparência fiscal, títulos de créditos e valores monetários, estabelecimentos comerciais, industriais e agrícolas.

⁵²¹ Cf. o já citado acórdão do STA: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01125/19.4BESNT* cit.

⁵²² PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 209.

⁵²³ Artigo 199º, nº 2 a 4, do CPPT.

A execução fica suspensa até a decisão acerca da reclamação, impugnação, recurso ou pedido de pronúncia arbitral. Logo, a garantia deve ser mantida durante todo o período de tramitação do procedimento ou do processo tributário ou até que ocorra a sua caducidade. Com base em uma das hipóteses de caducidade, podemos concluir que, em regra, a garantia pode ser mantida por até quatro anos⁵²⁴. Todavia, esse prazo será maior quando o tribunal verificar que há risco de prejuízo sério para o Estado, decidindo pela manutenção da garantia⁵²⁵; ou quando o sujeito passivo apresentar impugnação judicial, sucessivamente à reclamação graciosa, hipótese em que a garantia prestada quando da apresentação da reclamação se mantém, independentemente de requerimento ou despacho⁵²⁶. Nas situações em que for reconhecida a legalidade da liquidação, e não ocorrer a caducidade, a garantia será executada, muitas vezes ao final de um longo período. Por isso, o aspecto temporal é outro critério a ser levado em consideração na apreciação da idoneidade da garantia.

A garantia deve abranger a globalidade do período de suspensão da execução fiscal até o momento do pagamento dos créditos tributários⁵²⁷, não podendo estar sujeita a limitação temporal. Todavia, ao longo desse período, o bem dado em garantia pode sofrer oscilações de mercado, acarretando a sua eventual desvalorização. Há bens cujo valor é mais volátil do que outros, como é o caso, por exemplo, das ações de empresas, das moedas virtuais e das matérias primas, que estão sujeitas às variações de cotação e às incertezas de mercado. Além disso, embora menos sujeitos a essas variações, os veículos e equipamentos sofrem depreciação em função da passagem do tempo⁵²⁸. Ao que nos parece, bens sujeitos a uma excessiva volatilidade valorativa não consistem em garantia idônea, uma vez que a incerteza quanto ao seu valor futuro não permite sequer aferir a capacidade de pagamento⁵²⁹.

⁵²⁴ Considerando o prazo de caducidade previsto no artigo 183º-A, nº 1, alínea “b”: “Se na impugnação judicial ou na oposição não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de quatro anos a contar da data da sua apresentação e o interessado apresente requerimento no processo”.

⁵²⁵ Artigo 183º-A, nº 3, do CPPT.

⁵²⁶ Artigo 103º, nº 5, do CPPT.

⁵²⁷ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 412.

⁵²⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 73.

⁵²⁹ Para apreciar se o valor de um bem é sujeito à excessiva volatilidade, em função das oscilações de cotação, pode ser adotado o procedimento de comparar o valor da cotação oficial à data da apresentação da garantia e o valor médio da cotação oficial nos meses anteriores, procedimento adotado pela AT em se tratando de “participações sociais negociadas em mercado de valores mobiliários”, cf. PORTUGAL. Direcção-Geral dos Impostos. *Ofício-Circulado nº 60.078 de 2010-08-30*. Sobre a constituição e manutenção de garantia sobre participações sociais. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60078.pdf. Acesso em: 25 fev. 2024.

No entanto, fatores como a desvalorização e as oscilações de mercado podem não ser suficientes para que seja excluída a idoneidade da garantia⁵³⁰, uma vez que, diante de perda de valor que a torne manifestamente insuficiente para o pagamento da dívida exequenda e seus acréscimos, a administração tributária pode exigir do executado o seu reforço⁵³¹. Isso pode acontecer quando for verificado que a garantia prestada, por exemplo, na forma de penhora de bens integrantes de um estabelecimento comercial, sofreu a diminuição do seu valor de mercado, com a perda de valor das mercadorias pertencentes a esse estabelecimento⁵³². Nessas condições, o órgão da execução deve ordenar que a garantia seja reforçada ou que seja prestada nova garantia no prazo de 15 dias, sob pena de ocorrer a prossecução dos termos normais do processo de execução⁵³³, particularmente para a penhora dos bens necessários para assegurar o pagamento da parcela da dívida não garantida⁵³⁴.

Crítério de maior relevância quando da apreciação da idoneidade da garantia é o seu grau de exequibilidade⁵³⁵ e, mais especificamente, a sua liquidez ou conversibilidade em dinheiro. Isso significa que, ao final do procedimento e do processo tributário, em se confirmando a legalidade da exigência, deve ser possível executar a garantia, caso o sujeito passivo não efetue o pagamento⁵³⁶. Por isso, Lopes de Sousa adverte que, para ser idônea, “a garantia não pode estar subordinada a condições ou limitações” que possam afetar a possibilidade de o credor tributário executá-la⁵³⁷. Assim, por exemplo, não seria idônea a garantia sujeita à possibilidade de denúncia unilateral pela entidade que a presta ou quando existente litígio em relação ao bem dado em garantia.

No acórdão referente ao Processo nº 0429/16, julgado em 18 de maio de 2016, o STA⁵³⁸ exarou entendimento no sentido de que, para que uma garantia seja considerada idônea, além do seu valor ser suficiente para garantir a satisfação da dívida, é necessário

⁵³⁰ ESTEVES, Fernanda. A prestação de garantia na execução fiscal. *Revista do CEJ*, Lisboa, n. 2, p. 309-334, 2. sem. 2013, p. 324.

⁵³¹ Artigo 52º, nº 3, da LGT.

⁵³² PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0393/19.6BEBRG*. Relator: Ascensão Lopes, 3 de julho de 2019. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1092ceacc99c55b2802584330049d54a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 2 jan. 2024.

⁵³³ Artigo 199º, nº 8 e 10, do CPPT.

⁵³⁴ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1816.

⁵³⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 72.

⁵³⁶ Artigo 200º, nº 2, do CPPT.

⁵³⁷ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 412.

⁵³⁸ PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0429/16*. Relator: Fonseca Carvalho, 18 de maio de 2016. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d663e5b9eaf7e27180257fbc003c2644?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 3 jan. 2024.

que ela seja exequível, sem qualquer tramitação que não seja a relativa à sua normal execução, caso haja lugar à sua efetivação. O Tribunal validou, assim, decisão do órgão de execução fiscal que considerou inidônea a garantia prestada por não se verificar o requisito da rápida e tempestiva viabilidade de execução. No caso concreto que deu aso ao citado acórdão, o sujeito passivo ofereceu como garantia o penhor de um crédito devido sobre uma sociedade da qual é o único administrador. Embora o penhor possa ser admitido como garantia, como prevê o artigo 199º, nº 2, do CPPT, a recusa da garantia se deu porque o crédito somente seria exigível a partir de 2021, apesar de a garantia estar sendo prestada em 2015. Além disso, o prazo de pagamento poderia ser prorrogado indefinidamente, por acordo entre as partes, o que tornaria vulnerável a satisfação do crédito tributário, se confirmado.

De forma semelhante, o STA também se manifestou ao concordar com a posição da AT quanto à inidoneidade da prestação de garantia consistente na expectativa de aquisição de imóvel objeto de contrato de locação financeira. Para o Tribunal, o fato de o bem não se encontrar na titularidade do executado e a expectativa de aquisição do imóvel ser um evento cuja efetivação é precária afastam a idoneidade da garantia prestada. Em sua conclusão, explicou que o interesse público exige que a cobrança da dívida tributária seja célere, não podendo admitir diligências morosas ou depender de decisão judicial de futuro incerto. Dessa forma, os bens dados em garantia devem se encontrar livres e desembaraçados, não sendo causa de custos e de diligências estranhas aos procedimentos normais concernentes à execução da garantia⁵³⁹.

Indubitavelmente, assegurar o crédito tributário por meio da garantia bancária, do seguro-caução e da caução é mais vantajoso para a administração tributária e para o Estado. Em relação à garantia bancária, a entidade garante é uma instituição bancária, a qual assume o compromisso de satisfazer a obrigação perante a administração tributária, caso ela não seja cumprida pontual e integralmente por seu cliente⁵⁴⁰. O seguro-caução, por sua vez, cobre o risco de incumprimento ou atraso no cumprimento da obrigação⁵⁴¹, de tal forma que, em se concretizando a situação de risco, cabe à seguradora pagar a

⁵³⁹ O STA analisou a questão do oferecimento de bens sujeitos à locação financeira como garantia em diferentes acórdãos, nesse mesmo sentido. Ver por todos: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0874/14*. Relator: Aragão Seia, 27 de agosto de 2014. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aafa4a226e0cf0d180257d48002fa664?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,loca%C3%A7%C3%A3o,financeira#_Section1. Acesso em: 3 jan. 2024.

⁵⁴⁰ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 195.

⁵⁴¹ Artigo 6º, nº 1, do Decreto-Lei n.º 183/88, de 24 de maio, que “Estabelece o quadro legal do seguro de créditos”.

indenização correspondente. A caução, prevista no CPPT, reporta-se ao depósito em dinheiro⁵⁴². Essas garantias apresentam elevado grau de liquidez⁵⁴³, enfatizando-se, nos dois primeiros casos, a solvabilidade das entidades garantes; e, no último caso, a simplicidade da conversão do depósito em dinheiro em renda. Além disso, essas garantias exigem menos esforços da administração, uma vez que reduzem a necessidade de serem empreendidas diligências adicionais, seja quando da análise de sua idoneidade (dispensando, como já referimos, a avaliação⁵⁴⁴), seja quando da sua execução⁵⁴⁵.

Por outro lado, para o sujeito passivo, a garantia bancária e o seguro-caução podem envolver altos custos e ser de difícil obtenção, em face das condições impostas pelas instituições bancárias e seguradoras⁵⁴⁶. Já a prestação de caução importa que o sujeito passivo detenha recursos financeiros suficientes e que sejam mantidos em depósito, indisponíveis para uso como capital de giro ou em outras finalidades.

Por esses fatores, e considerando que o n° 1 do artigo 199° do CPPT admite como garantia idônea “qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”, é que jurisprudência e doutrina entendem que, a priori, não há restrições quanto ao tipo de garantia a ser prestada, admitindo-se, inclusive, a fiança como garantia idônea⁵⁴⁷. O amplo leque de garantias admitidas se justifica, a nosso ver, em face do princípio da proibição de excesso (ou da proporcionalidade). No entanto, de qualquer forma, para que uma garantia seja considerada idônea, a AT deve “proceder a uma prudente análise da situação em causa e das específicas circunstâncias que a rodeiam”⁵⁴⁸, e, por isso, devem ser empreendidos esforços no sentido de serem observados os princípios da igualdade, da uniformidade e da não discricionariedade em matéria de prestação de garantia, os quais orientaram a elaboração de ofícios-circulados com relação a essa matéria.

⁵⁴² BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 200.

⁵⁴³ PORTUGAL. Direcção-Geral dos Impostos. *Ofício-Circulado n° 60.076 de 2010-07-29*. Sobre constituição e manutenção de garantia idônea em processo de execução fiscal. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60076_.pdf. Acesso em: 25 fev. 2024.

⁵⁴⁴ PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 208.

⁵⁴⁵ ESTEVES, Fernanda. *A prestação de garantia* cit., p. 327.

⁵⁴⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 73.

⁵⁴⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 71; ESTEVES, Fernanda. *A prestação de garantia* cit., p. 324-327; MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 78, para esse autor o órgão exequente deve aceitar aquela garantia que, sem prejuízo do credor, melhor sirva os interesses do executado. Manifestando-se contrariamente à admissibilidade da fiança como garantia na seara tributária: BULCÃO, Gonçalo; MARQUES, Paulo. O “calcanhar de Aquiles”: a fiança como garantia no processo de execução fiscal. *Revista do Ministério Público*, Lisboa, ano 33, n. 131, p. 213-238, jul./set. 2012.

⁵⁴⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 72.

Apesar de a exigência de prestação de garantia como condição para a suspensão da execução fiscal parecer excessivamente rigorosa, o modelo português prevê mecanismos que equilibram o cenário, e que, nas palavras de Paulo Marques, correspondem a uma “afloração do princípio da proporcionalidade”⁵⁴⁹, revelando a ponderação do regime de prestação de garantia. Esses mecanismos são a “dispensa da prestação de garantia”, a “caducidade da garantia” e a “indenização em caso de garantia indevida”.

2.4.1 Dispensa da prestação de garantia

Em algumas circunstâncias, e dependendo da situação econômica do sujeito passivo, a exigência de prestação de garantia para paralisar os efeitos da execução fiscal pode se revelar causadora de prejuízo irreparável ou até mesmo ser impossível.

Levando em consideração essas situações, a LGT admite que, mediante requerimento do executado, a administração tributária o isente da prestação de garantia em duas situações, consideradas “pressupostos alternativos”⁵⁵⁰: quando isso lhe causar prejuízo irreparável; ou diante da manifesta falta de meios econômicos, revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido. Em qualquer caso, no entanto, impera a condição de que a isenção só pode ser concedida se não existirem fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens foi causada pela atuação dolosa do interessado⁵⁵¹. Com essa ressalva, o legislador visa evitar que o executado que tenha agido deliberadamente de forma a se livrar de bens que poderiam fazer frente à dívida tributária seja beneficiado pela dispensa de prestação de garantia⁵⁵².

Embora as causas ensejadoras da isenção de garantia constem da LGT, o “procedimento de isenção de prestação de garantia”⁵⁵³ encontra-se disciplinado no artigo

⁵⁴⁹ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1809.

⁵⁵⁰ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 284.

⁵⁵¹ Artigo 52º, nº 4, da LGT.

⁵⁵² No Acórdão de 4 de maio de 2023, referente ao Processo nº 696/22.2BEALM, o TCA-Sul, a partir de fortes indícios de que a insuficiência de bens decorreu de atuação dolosa do requerente, conforme apuração das circunstâncias do caso concreto, considerou que o executado “se colocou deliberadamente e conscientemente numa situação de insuficiência patrimonial” ao alienar um veículo do qual era proprietário, quando já tinha conhecimento do início de ações de inspeção à sua atividade comercial. Por isso, concluiu pela legalidade do despacho da Administração Tributária que indeferiu o pedido de dispensa de prestação de garantia. (PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 696/22.2BEALM*. Relatora: Catarina Almeida e Sousa, 4 de maio de 2023. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/008dbf5329e89548802589ac0056caa8?OpenDocument>. Acesso em: 22 jan. 2024).

⁵⁵³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 231.

170º, do CPPT⁵⁵⁴. A isenção da garantia depende da iniciativa do contribuinte⁵⁵⁵ e o pedido deve conter fundamentação de fato e de direito, instruído com a prova documental necessária⁵⁵⁶. Ele deve ser formulado ao órgão da execução fiscal no prazo de 15 dias a contar da apresentação de algum dos meios de reação à liquidação ou à execução previstos na lei, sob pena da caducidade do direito⁵⁵⁷ e de proceder-se de imediato à penhora⁵⁵⁸. Além disso, caso o fundamento da dispensa seja superveniente ao encerramento desse prazo, a dispensa deve ser requerida no prazo máximo de 30 dias após a sua ocorrência. O pedido deve ser apreciado e decidido no prazo de 10 dias após a sua apresentação. O deferimento tem como efeito a suspensão da execução fiscal, mas, em regra, não prejudica a penhora que já tenha sido realizada⁵⁵⁹. Diante do indeferimento, é cabível a reclamação do ato administrativo para o tribunal tributário⁵⁶⁰.

Verifica-se, pois, que a prestação de garantia pelo executado não é obrigatória para a obtenção do efeito suspensivo da execução⁵⁶¹. Ao admitir a sua dispensa, o legislador mitiga a possibilidade de que o regime de garantias cause situações de grave injustiça. Com efeito, para contribuintes de poucos recursos, a prestação de garantia poderia comprometer a manutenção das necessidades básicas de suas famílias⁵⁶² e, caso

⁵⁵⁴ Enquanto o artigo 52º, nº 4, da LGT, refere-se à “isenção de garantia”, o artigo 170º do CPPT menciona a “dispensa de garantia”. Ao distinguir os dois termos, Carlos Paiva (PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 212) explica que “a isenção se consubstancia numa não prestação de qualquer garantia”, enquanto a dispensa significa que o executado é desobrigado da prestação da garantia, embora seja possível a existência dessa garantia. Em nossa análise, no entanto, seguiremos Andreia Barbosa (BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 279), e trataremos os termos isenção e dispensa como sinônimos, referindo-se, em qualquer caso, à decisão da administração tributária que afasta a obrigatoriedade de prestação de garantia como condição para a suspensão da execução fiscal.

⁵⁵⁵ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1813.

⁵⁵⁶ A ausência da prova documental necessária a suportar o requerimento de dispensa de garantia importa o indeferimento liminar do pedido pela AT, não impendendo sobre ela qualquer dever de colaboração, como vem entendendo o STA: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo 01442/21.3BELRA*. Relator: Gustavo Lopes Courinha, 2 de fevereiro de 2022. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2b733891d1bf3ef1802587df004d6e4c?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 18 dez. 2023.

⁵⁵⁷ A jurisprudência do STA é firme no sentido de que o desrespeito pelo prazo legal para pedir a dispensa da prestação de garantia tem como efeito a caducidade do direito. Nesse sentido: “Nada autoriza a interpretação da lei no sentido de que o executado pode pedir a todo o tempo a dispensa da prestação da garantia mesmo que não invoque a superveniência dos fundamentos em que sustenta a sua pretensão” (PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01247/23.7BEPRT*. Relator: Francisco Rothes, 11 de outubro de 2023. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b01c8f2923059ff680258a4700534587?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 30 nov. 2023.)

⁵⁵⁸ Artigo 169º, nº 8, do CPPT.

⁵⁵⁹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 231.

⁵⁶⁰ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1815.

⁵⁶¹ ESTEVES, Fernanda. *A prestação de garantia* cit., p. 312-313.

⁵⁶² Referência a essa circunstância consta, como exemplo do pressuposto da “manifesta falta de meios econômicos”, em: PORTUGAL. Direção-Geral dos Impostos. *Ofício-Circulado nº 60.077 de 2010-07-29*.

não houvesse a possibilidade de dispensa, os trâmites da execução prosseguiriam normalmente. Enquanto isso, outros contribuintes, de maior capacidade econômica, conseguiriam obter a suspensão da execução fiscal pela prestação de garantia⁵⁶³.

A dispensa da garantia, no entanto, é válida por um ano, exceto se a dívida estiver sendo paga em prestações, caso em que a dispensa, quando admitida, é válida enquanto perdurar o regime de pagamento autorizado⁵⁶⁴. Encerrado o prazo de validade, o executado pode solicitar a renovação da isenção, desde que demonstre que essa medida se justifica, com base, por exemplo, na manutenção das circunstâncias fáticas originais⁵⁶⁵. Nesse aspecto, é relevante notar que a disciplina legal da dispensa da garantia importa o monitoramento periódico da situação econômica do contribuinte⁵⁶⁶, resguardando-se à administração tributária a possibilidade de, observada uma eventual alteração superveniente dessa situação econômica⁵⁶⁷, exigir a prestação da garantia ou constituí-la, acautelando o crédito tributário. Assim, evita-se a ofensa ao princípio da igualdade, o que se verificaria caso se mantivesse indefinidamente o benefício para um contribuinte cuja situação econômica já não justificaria a dispensa da garantia, enquanto outro, em semelhante situação econômica, mantém-se obrigado a essa prestação.

Historicamente, algumas das questões mais controversas relacionadas a esse tema diziam respeito ao ônus da prova⁵⁶⁸ e ao alcance do requisito relacionado à responsabilidade do executado⁵⁶⁹. Questionava-se sobre quem deveria fazer prova do pressuposto referente à responsabilidade do executado sobre a insuficiência ou inexistência de bens, especialmente porque originalmente a parte final do n° 4 do artigo 52° da LGT limitava-se a dizer que a dispensa seria possível “desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado”. Ao disciplinar o tema, por meio do Ofício-Circulado n° 60.077, de 29 de julho de 2010, a Direção de Serviços de Gestão do Crédito Tributário chegou a dizer que esse pressuposto somente se verificaria “nos casos em que a insuficiência ou inexistência de

Sobre condições a observar para a concessão de dispensa/isenção de garantia idónea em processo de execução fiscal. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60077.pdf. Acesso em: 25 fev. 2024.

⁵⁶³ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1781-1822.

⁵⁶⁴ Artigo 52°, n° 5, da LGT.

⁵⁶⁵ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 318.

⁵⁶⁶ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1815.

⁵⁶⁷ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 319.

⁵⁶⁸ COSTA, Carolina Santos. A prestação de garantia no processo de execução fiscal. *Revista Fiscal*, Porto, n. 9, p. 10-22, out. 2009.

⁵⁶⁹ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 286-289.

património não possa resultar da actuação empresarial”, como é o caso “de catástrofe natural ou humana imprevisível”, ou seja, o pressuposto para a obtenção da dispensa não estaria atendido quando a situação pudesse ser imputada à atuação empresarial, em qualquer condição e independentemente de dolo.

A Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, no entanto, alterou a redação do dispositivo legal em referência, passando a admitir a dispensa “desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado”. A partir dessa nova redação, os tribunais têm decidido que o ônus da prova de que a prestação de garantia pode causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos é do executado. Já o ônus da prova de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado é da administração tributária⁵⁷⁰. Dessa forma, a controvérsia historicamente existente acerca do ônus da prova tende a se dissipar e, no que tange à responsabilidade do executado, tende a ser mitigada⁵⁷¹.

Contudo, a disciplina legal da dispensa continua condicionando a sua concessão à análise individual da concreta situação económica do interessado⁵⁷², o que favorece a litigiosidade nessa seara. A adoção de critérios objetivos e a fixação de presunções, especificamente com relação aos pressupostos referentes ao “prejuízo irreparável” e à “manifesta falta de meios económicos”, poderiam contribuir para a redução da litigiosidade, ao mesmo tempo que garantiriam maior segurança jurídica acerca do cabimento da dispensa. Os critérios e as presunções poderiam ser obtidos a partir do histórico de pedidos de dispensa já recebidos pela administração tributária, bem como do posicionamento dos tribunais acerca do tema. No caso das pessoas coletivas, por exemplo, poderiam ser fixados critérios com base nas demonstrações contábeis da entidade ou em outras informações cadastrais, patrimoniais, económicas e fiscais já detidas pela própria administração tributária.

Uma iniciativa no sentido da adoção de critério objetivo, embora levando em conta apenas o valor da dívida e aplicável exclusivamente no âmbito de um pedido de pagamento em prestações, foi implementada por meio do Decreto-Lei nº 125/2021, de 30

⁵⁷⁰ Nesse sentido, os seguintes acórdãos: PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 513/19.OBESNT*. Relatora: Patrícia Manuel Pires, 16 de setembro de 2019; PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 116/21.OBEPDL*. Relatora: Cristina Flora, 28 de abril de 2022; PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Norte. *Acórdão referente ao Processo nº 02127/20.3BEPRT*. Relatora: Paula Moura Teixeira, 27 de maio de 2021. Disponíveis em: <https://www.dgsi.pt/>. Acesso em: 30 nov. 2023.

⁵⁷¹ BARBOSA, Andreia. *O regime da prestação de garantias* cit., p. 238.

⁵⁷² ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 70.

de dezembro⁵⁷³. Ele passou a dispensar a prestação de garantia para dívidas de valor inferior ou igual a 5.000 euros para pessoas singulares, ou 10.000 euros para pessoas coletivas. Essa possibilidade poderia ser estendida para o cenário em que o pedido de dispensa estivesse associado à apresentação de algum meio de reação, correlacionando-se a condição do valor da dívida a outros critérios, como o valor total das dívidas tributárias do interessado e o índice de pagamento espontâneo, afastando-se a possibilidade de beneficiar o litigante contumaz.

2.4.2 Caducidade da garantia

Ao lado do pagamento da dívida e do trânsito em julgado de decisão favorável ao sujeito passivo sobre a existência ou exigibilidade da dívida⁵⁷⁴, a caducidade também é uma das situações que importam a extinção das garantias⁵⁷⁵ e, portanto, autorizam o seu levantamento. Há três hipóteses de caducidade admitidas pelo legislador, as quais aplicam-se às garantias prestadas ou constituídas⁵⁷⁶ para suspender a execução fiscal na pendência de apreciação de algum meio de defesa, administrativo ou judicial.

Em qualquer caso, o reconhecimento da caducidade tem como efeito a manutenção do efeito suspensivo da execução até a decisão do pleito, mesmo sem garantia⁵⁷⁷. Trata-se, como ensina Andreia Barbosa, de evitar que o contribuinte se veja “onerado, sem limite temporal, com os encargos inerentes à prestação de uma garantia de boa cobrança da dívida exequenda”⁵⁷⁸. Logo, a caducidade da garantia tem como elemento motivador os custos com os quais se incorre para a prestação e a manutenção da garantia. Esses custos estão relacionados ao próprio cálculo do montante da garantia, às comissões exigidas pelos bancos emissores das garantias, em caso de garantias

⁵⁷³ Esse Decreto instituiu um novo regime de pagamento em prestações de impostos e alterou o artigo 198º, nº 5, do CPPT, de modo a prever uma nova possibilidade de dispensa de prestação de garantia.

⁵⁷⁴ Artigo 183º, nº 2, do CPPT.

⁵⁷⁵ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 88.

⁵⁷⁶ Em relação à aplicação das regras de caducidade também às garantias constituídas pela AT, assim como se aplicam às garantias prestadas voluntariamente pelo contribuinte: Artigo 183º-A, nº 2, do CPPT; e PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0550/21.5BEBRG*. Relator: Gustavo Lopes Courinha, 7 de dezembro de 2022. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8c71d21ad146e3f18025891600336a8a?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0550%2F21.5BEBRG#_Section1. Acesso em: 10 dez. 2023.

⁵⁷⁷ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 342.

⁵⁷⁸ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 236.

bancárias⁵⁷⁹, e às dificuldades relacionadas ao “giro comercial dos contribuintes” que a manutenção da garantia pode impor⁵⁸⁰. Para Rui Duarte Morais, a previsão de caducidade “torna mais viável a obtenção de uma garantia”⁵⁸¹, uma vez que ao menos há um prazo determinado para a sua manutenção.

A primeira hipótese de caducidade sobre a qual trataremos encontra-se prevista no artigo 183º-B do CPPT. Segundo esse artigo, a garantia caduca “se na ação de impugnação judicial ou de oposição o garantido obtiver decisão integralmente favorável em 1ª instância”. Nesse caso, o cancelamento da garantia é realizado, de ofício, pelo órgão de execução fiscal, no prazo de 30 dias após a notificação da decisão judicial favorável ao garantido, mantendo-se o efeito suspensivo ainda que a Autoridade Tributária interponha recurso⁵⁸². Essa hipótese de caducidade está relacionada à qualidade da atuação da AT⁵⁸³, uma vez que o propósito do legislador corresponde “sobretudo a qualidade e validade das suas decisões, sujeitas a controlo jurisdicional”⁵⁸⁴.

As demais hipóteses encontram-se previstas no artigo 183ª-A do CPPT e estão relacionadas com o tempo de tramitação do procedimento e do processo tributário. No âmbito do procedimento tributário, a garantia caduca automaticamente se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano, a contar da data da sua interposição. Já no âmbito do processo tributário, a caducidade da garantia ocorre, mediante requerimento do interessado, se na impugnação judicial ou na oposição não for proferida decisão de 1ª

⁵⁷⁹ SANTIAGO, Bruno. Sobre o pagamento da dívida exequenda na pendência de uma oposição ou reclamação judiciais no âmbito de um processo de execução fiscal. In: MIRANDA, Jorge *et al.* (org.). *Estudos em homenagem a Miguel Galvão Teles*. Coimbra: Almedina, 2012. v. 1, p. 813-826, p. 824.

⁵⁸⁰ CARDONA, Maria Celeste. Regime jurídico de suspensão do processo de execução fiscal: a caducidade da garantia bancária. *Fisco*, Lisboa, ano 13, n. 103/104, p. 33-53, jun. 2002, p. 41.

⁵⁸¹ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 89.

⁵⁸² BARBOSA, Andreia. *O regime da prestação de garantias* cit., p. 225.

⁵⁸³ BARBOSA, Andreia. *O regime da prestação de garantias* cit., p. 225.

⁵⁸⁴ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1807.

instância no prazo de quatro anos, a contar da data da sua apresentação⁵⁸⁵. Esses prazos são acrescidos de seis meses quando for utilizada prova pericial⁵⁸⁶.

No caso da reclamação graciosa, a verificação da caducidade cabe ao órgão administrativo competente para decidir sobre a reclamação, devendo essa decisão ser proferida no prazo máximo de 30 dias após a apresentação do requerimento pelo interessado⁵⁸⁷, sob pena de o pedido ser considerado tacitamente deferido⁵⁸⁸. No caso da impugnação judicial ou da oposição, a verificação da caducidade compete ao tribunal tributário de 1ª instância onde a ação judicial estiver pendente. Nesse caso, a determinação da caducidade não é automática, adotando o legislador aqui maior precaução ao admitir que o tribunal possa decidir pela manutenção da garantia por um período adicional de até dois anos, “caso dos elementos do processo seja possível perceber o risco de prejuízo sério para o Estado”⁵⁸⁹.

Essas hipóteses de caducidade relacionadas com o tempo de tramitação do procedimento e do processo tributário justificam-se pelo agravamento que a morosidade na resolução dos litígios tributários pode acarretar à situação do sujeito passivo quando associada com os custos decorrentes da prestação e da manutenção da garantia. Correspondem, assim, a uma “compensação pelo ônus que foi imposto pelo contribuinte de ter de suportar a garantia” por tempo excessivo⁵⁹⁰, o que é provocado pela ineficiência da administração tributária ou dos tribunais – razão alheia ao reclamante, impugnante, recorrente ou executado. Por isso, a caducidade não se aplica quando o atraso na decisão resulta de motivo imputável a esses⁵⁹¹. De fato, o que acertadamente se pretende com a

⁵⁸⁵ O artigo 183º-A sofreu sucessivas alterações desde a sua redação inicial, dada pela Lei nº 15/2001, de 5 de junho. Houve alteração do prazo para a configuração da caducidade; revogação; reinclusão com o escopo reduzido; e, por último, pela Lei nº 7/2021, de 26 de fevereiro, chegou-se à redação atual, reintroduzindo-se a previsão de caducidade da garantia em razão da demora do processo judicial. Um dos temas mais recorrentes na jurisprudência recente do STA sobre a caducidade de garantias diz respeito à aplicação dessa nova previsão no tempo. Para o Tribunal, para que seja configurada a caducidade, os quatro anos exigidos pela legislação devem ser contados a partir do advento da Lei nº 7/2021 (a partir de 27 de fevereiro de 2021), ainda que a garantia tenha sido prestada ou constituída antes disso. Nesse sentido: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01001/12.1BESNT-S1*. Relator: Anabela Russo, 11 de novembro de 2023. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37b6e4bb4babc1a880258a4a00639e3a?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,01001%2F12.1BESNT-S1#_Section1. Acesso em: 10 dez. 2023.

⁵⁸⁶ Artigo 183º-A, nº 4, do CPPT.

⁵⁸⁷ Enquadra-se na categoria de “interessado”, conforme ensina Rui Duarte Morais (MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 91), aquele que prove ter interesse legítimo no levantamento da garantia: o executado, o seu cônjuge, outros credores e o próprio garante, quando a garantia for prestada por terceiro.

⁵⁸⁸ Artigo 183º-A, nº 6, alínea “a”, 7 e 8, do CPPT.

⁵⁸⁹ Artigo 183º-A, nº 3, do CPPT.

⁵⁹⁰ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 342.

⁵⁹¹ Artigo 183º-A, nº 5, do CPPT.

previsão de caducidade é evitar que o devedor seja obrigado a prestar uma garantia e suportar os seus custos por tempo indeterminado⁵⁹² e, em paralelo, reforça a necessidade de que o procedimento e o processo judicial sejam conduzidos de forma célere⁵⁹³, uma vez que a morosidade pode resultar na ausência de garantias de que a dívida tributária seja honrada, caso seja confirmada quando do término do litígio.

2.4.3 Direito à indenização por prestação indevida de garantia

Nas circunstâncias em que tenha sido prestada uma garantia com o propósito de paralisar a execução fiscal e, no entanto, o ato tributário correspondente seja total ou parcialmente anulado, surge para o sujeito passivo o direito de ser indenizado pelos prejuízos resultantes da prestação daquela garantia⁵⁹⁴. Evidentemente, tendo em consideração a potencial lesividade que a prestação de garantia provoca à esfera jurídica dos sujeitos passivos⁵⁹⁵ em função das despesas e encargos a ela subjacentes, e considerando que essa garantia foi prestada em razão de um ato que não deveria ter sido praticado pela administração tributária (ou pelo menos não nos moldes em que o foi⁵⁹⁶), deve ser exigida do Estado a reparação pelos danos provocados.

O dever de reparação e, portanto, o direito à indenização, nessa seara, exsurge como efeito direto da responsabilidade civil do Estado e das entidades públicas, previsto no artigo 22 da Constituição da República Portuguesa⁵⁹⁷. Em consonância com esse dispositivo, a responsabilidade civil do Estado e das demais entidades públicas se verifica pelas “ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”. Especialmente com base nessa previsão constitucional é que se exige que o direito à indenização seja efetivamente reparador e que o sujeito passivo possa recorrer a outros meios judiciais, como meios indenizatórios gerais⁵⁹⁸, para obter a reparação completa, quando o direito à indenização pela prestação indevida de garantia (especificamente previsto no artigo 53º da LGT) não for capaz de assegurá-la. Isso se dá

⁵⁹² MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1805.

⁵⁹³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 340.

⁵⁹⁴ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1811.

⁵⁹⁵ SOUSA, Bárbara Piairol de. *A responsabilidade civil da administração tributária: os atos lesivos em matéria tributária*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 186.

⁵⁹⁶ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 237.

⁵⁹⁷ TOSCANO, Maria de Lurdes. *Juros indemnizatórios* cit., p. 237; SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 238.

⁵⁹⁸ BARBOSA, Andreia. *O regime da prestação de garantias* cit., p. 234.

em função dos limites impostos pelo legislador, considerados, pela doutrina, como “cláusulas limitadoras da responsabilidade do Estado”⁵⁹⁹, as quais se verá adiante.

O artigo 53º da LGT assegura ao devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente, tendo o direito de ser indenizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação desde que a tenha mantido por período superior a três anos ou, independentemente desse tempo, quando se verifique que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo. A indenização é assegurada na proporção do vencimento do devedor em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução⁶⁰⁰.

A partir do estudo do dispositivo legal referenciado, é possível extrair que a configuração do direito à indenização exige que sejam observados quatro requisitos, sendo os três primeiros cumulativos e o quarto, alternativo.

Com relação ao primeiro requisito cumulativo, exige-se que tenha sido prestada garantia bancária ou equivalente, o que, na definição de Lopes de Sousa, contempla “todas as formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida”, a exemplo do seguro-caução⁶⁰¹. Todavia, como vimos, para assegurar a suspensão da execução fiscal, exige-se a prestação de garantia idônea, a qual pode consistir em diferentes modalidades, como “garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”⁶⁰². Logo, ao prever o direito à indenização apenas no caso da prestação de garantia bancária ou equivalente, o legislador excluiu do escopo dessa previsão todas as demais modalidades de garantia. A preferência legislativa pela garantia bancária, para fins de definição do direito à indenização, justifica-se por ser de mais fácil configuração a existência de prejuízo efetivamente suportado pelo sujeito passivo⁶⁰³, já que a prestação desse tipo de garantia importa que sejam assumidas despesas relevantes para a sua constituição e manutenção, e que o volume dessas despesas seja tão elevado quanto o tempo em que a garantia se mantém⁶⁰⁴⁻⁶⁰⁵.

⁵⁹⁹ COSTA, Carolina Santos. *A prestação de garantia* cit., p. 15.

⁶⁰⁰ Artigo 53º, nº 1 e 2, da LGT.

⁶⁰¹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 242.

⁶⁰² Artigo 199º, nº 1, do CPPT.

⁶⁰³ BARBOSA, Andreia. *O regime da prestação de garantias* cit., p. 234

⁶⁰⁴ SOUSA, Bárbara Piairo de. *A responsabilidade civil da Administração Tributária* cit., p. 191.

⁶⁰⁵ No mesmo sentido: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 018/20.7BALS.B*. Relator: Paulo Antunes, 4 de novembro de 2020. Disponível em:

O segundo requisito cumulativo consiste na existência de custos com a prestação ou com a manutenção da garantia⁶⁰⁶, uma vez que o sujeito passivo é indenizado justamente dos prejuízos relacionados à garantia. No entanto, a indenização nem sempre corresponderá ao montante integral dos custos incorridos pelo sujeito passivo, uma vez que tem como limite máximo o montante resultante da aplicação de taxa de juros indenizatórios⁶⁰⁷ ao valor garantido⁶⁰⁸. Além disso, o valor a ser indenizado é proporcional ao sucesso do devedor no litígio tributário instaurado⁶⁰⁹.

O terceiro requisito é a anulação, total ou parcial, do ato da AT que deu origem à exigência que fundamentou a prestação da garantia. Nesse sentido, em regra, estaremos diante da anulação do ato de liquidação, mas ela também se aplica em caso de anulação do ato de reversão que tenha imputado a responsabilidade tributária a outrem indevidamente⁶¹⁰. Para a configuração do direito à indenização, exige-se, portanto, que o sujeito passivo obtenha êxito no procedimento ou no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, ou seja, não se reconhece esse direito quando não houver vencimento, ao menos parcial, administrativa ou judicialmente⁶¹¹.

Por último, para que o devedor tenha direito à indenização, é necessário que reste configurado um quarto requisito⁶¹²: a constatação de que houve erro imputável aos serviços da AT na liquidação do tributo⁶¹³ ou a garantia ter sido mantida por período

https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2c56b440d3bea48a8025861e00461ff4?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 21 dez. 2023. Por meio desse acórdão, que versa sobre recurso de uniformização de jurisprudência interposto pela AT em face de decisão do CAAD, o Pleno do Contencioso Tributário do STA afastou o pagamento de indenização pela prestação de garantia, com base no artigo 53º da LGT, pelos prejuízos que advieram da prestação de fiança. Essa possibilidade seria incompatível com o regime insculpido no referido artigo, já que, por regra, a fiança é “prestada gratuitamente, isto é, sem qualquer contraprestação especial destinada a retribuir a obrigação assumida pelo fiador, ainda que nada impeça que seja remunerada”.

⁶⁰⁶ BARBOSA, Andreia. *O regime da prestação de garantias* cit., p. 233; SOUSA, Bárbara Piairo de. *A responsabilidade civil da Administração Tributária* cit., p. 187.

⁶⁰⁷ Os juros indenizatórios, previstos no artigo 43º, nº 1, da LGT, vencem-se a favor dos contribuintes e têm, como propósito, compensá-lo pelos prejuízos provocados pelo pagamento indevido de uma prestação tributária. Nos termos do artigo 43º, nº 4, da LGT, a taxa dos juros indenizatórios é idêntica à dos juros compensatórios, os quais, por sua vez, vencem-se a favor da Administração Tributária (TOSCANO, Maria de Lurdes. *Juros indemnizatórios* cit., p. 236). A taxa dos juros compensatórios, por sua vez, é equivalente à taxa dos juros legais fixados em portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças (artigo 35º, nº 10, da LGT, e artigo 559º, nº 1, do Código Civil). A taxa anual dos juros legais encontra-se fixada em 4%, de acordo com a Portaria nº 291/2003, de 8 de abril.

⁶⁰⁸ Artigo 53º, nº 3, da LGT.

⁶⁰⁹ SOUSA, Bárbara Piairo de. *A responsabilidade civil da Administração Tributária* cit., p. 188.

⁶¹⁰ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 256.

⁶¹¹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 237. A ênfase nesse requisito é relevante, porque antigamente havia previsão legal do direito à indenização por prestação de garantia, independentemente do resultado do procedimento ou do processo judicial, uma vez configurada a hipótese legal de caducidade da garantia.

⁶¹² SOUSA, Bárbara Piairo de. *A responsabilidade civil da Administração Tributária* cit., p. 187.

⁶¹³ Art. 53º, nº 2, da LGT.

superior a três anos. Uma vez verificada, nos meios impugnatórios administrativos ou judiciais (ou até arbitrais), a ocorrência de erro imputável aos serviços da AT, a indenização é devida “intemporalmente”⁶¹⁴ desde a prestação da garantia, e independentemente do prazo pela qual foi mantida. Por outro lado, caso não se verifique que houve erro imputável aos serviços, o direito à indenização somente restará configurado se a garantia tiver sido mantida por período superior a três anos.

Nesse contexto, sobressai a definição do que se entende por “erro imputável aos serviços”. Ela é relevante no ordenamento jurídico português não apenas no que tange ao alcance temporal do direito à indenização por prestação indevida de garantia, mas também por ser condição para que se faça jus aos juros indenizatórios por pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido⁶¹⁵. Essas consequências, verificadas em face do erro imputável aos serviços, têm como propósito compensar o sujeito passivo pelos prejuízos causados pela atuação da AT contrária à lei e, ao mesmo tempo, visam assegurar e elevar a qualidade das decisões desse órgão⁶¹⁶.

Todavia, o “erro” da AT não estará configurado em todas as hipóteses de anulação da liquidação. Não se verifica, por exemplo, quando o erro tiver sido provocado por conduta do próprio sujeito passivo⁶¹⁷ ou quando o ato de liquidação padecer de vício de incompetência ou de vícios formais. O erro imputável aos serviços, por sua vez, é aquele que diz respeito aos pressupostos de fato e de direito do ato de liquidação, que afetam a própria relação jurídico tributária⁶¹⁸, de tal forma que foi exigida do sujeito passivo a satisfação de uma obrigação tributária inexistente ou existente em menor valor.

Os requisitos necessários à configuração do direito à indenização previsto no artigo 53º da LGT estão permeados pelas “cláusulas limitadoras da responsabilidade do Estado”, como a aplicação apenas em caso de garantia bancária ou equivalente; a definição de limite máximo do valor da indenização; a necessidade de que a garantia seja

⁶¹⁴ COSTA, Carolina Santos. *A prestação de garantia* cit., p. 15.

⁶¹⁵ Artigo 43º, nº 1, da LGT.

⁶¹⁶ MARQUES, Paulo. *Breves notas sobre a prestação de garantia* cit., p. 1808.

⁶¹⁷ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 256.

⁶¹⁸ MARQUES, Paulo. *A revisão do acto tributário* cit., p. 248-249; TOSCANO, Maria de Lurdes. *Juros indemnizatórios* cit., p. 244-245. Nesse sentido: “O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação “houve erro imputável aos serviços”, entendido este como o ‘erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal’, que não se deve ter por verificado se o acto de liquidação for anulado por falta de audição prévia”, em PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo 0594/07.OBELSB*. Relator: Aragão Seia, 12 de janeiro de 2022. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/31da5890695e5d6d802587ca005c5603?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 17 dez. 2023.

mantida por pelo menos três anos; ou a exclusão da caracterização de vícios formais como erro imputável ao serviço. Algumas dessas limitações estão em consonância com o fato de estarmos diante de “um meio expedito de indenização”, que se pretende “muito específico e simplificado”⁶¹⁹. Contudo, conforme já referimos, a doutrina vem entendendo que os danos que excederem os limites legais fixados podem ser objeto de pedido de reparação por outros meios processuais, com fundamento no artigo 22º da CRP, sendo necessário, no entanto, que os pressupostos da responsabilidade civil sejam demonstrados⁶²⁰: a prova do dano sofrido e do nexo de causalidade⁶²¹. Acresce-se ao artigo 22º da CRP a obrigação imposta à administração tributária, no artigo 100º, nº 1, da LGT, de reconstituir, de forma plena, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial, a situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

2.5 Constituição de garantia pela administração tributária

Em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial, pedido de pronúncia arbitral ou qualquer outro meio de reação que tenha por objeto a legalidade da dívida exequenda, inclusive oposição judicial⁶²², a execução também fica suspensa se tiver sido constituída garantia pela Autoridade Tributária⁶²³. Diferentemente da prestação de garantia, cuja iniciativa cabe ao obrigado tributário, a constituição de garantia ocorre por iniciativa da AT e independe do consentimento do executado, e seu propósito é assegurar o crédito⁶²⁴, aumentando a probabilidade de que ele seja satisfeito.

Como forma de garantia dos créditos tributários, a LGT atribui à administração tributária o direito de constituição, nos termos da lei, de penhor ou hipoteca legal. O exercício desse direito é admitido, no entanto, quando essas garantias forem necessárias à cobrança efetiva da dívida ou quando o imposto exigido incidir sobre a propriedade dos bens⁶²⁵. Por sua vez, o CPPT, ao disciplinar o tema, admite que o órgão da execução fiscal

⁶¹⁹ SOUSA, Bárbara Piairo de. *A responsabilidade civil da Administração Tributária* cit., p. 192.

⁶²⁰ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 241.

⁶²¹ SOUSA, Bárbara Piairo de. *A responsabilidade civil da Administração Tributária* cit., p. 193.

⁶²² Artigo 169º, nº 12, do CPPT.

⁶²³ Artigo 169º, nº 1, do CPPT.

⁶²⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 69.

⁶²⁵ Artigo 50º, nº 2, alínea “b”, da LGT.

constitua hipoteca legal ou penhor quando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável⁶²⁶.

A hipoteca e o penhor são garantias reais e, como tal, incidem sobre bens pertencentes ao sujeito passivo da obrigação tributária. A constituição dessas garantias tem como vantagem conferir ao credor o direito à satisfação do seu crédito com preferência sobre os demais credores⁶²⁷, o que possibilita a satisfação prioritária do crédito⁶²⁸ e, portanto, reduz o risco de frustração na satisfação desse crédito. Com efeito, no caso da hipoteca, o direito de crédito do credor hipotecário só cede perante o direito de crédito dos credores que disponham de algum privilégio imobiliário especial ou de prioridade de registro⁶²⁹.

A diferença entre a hipoteca e o penhor se dá, essencialmente, em função dos bens que podem ser objeto da garantia. Em consonância com o artigo 666º, nº 1, e o artigo 686º, nº 1, ambos do Código Civil, enquanto a hipoteca pode ser constituída sobre bens imóveis ou equiparados, como automóveis, navios e aeronaves⁶³⁰, o penhor pode ser constituído sobre bens móveis, créditos ou outros direitos não suscetíveis de hipoteca. A LGT e o CPPT não indicam sobre quais bens, especificamente, podem ser constituídos o penhor ou a hipoteca legal, motivo pelo qual podem ser constituídos sobre quaisquer bens do devedor⁶³¹, desde que sejam alienáveis⁶³². Todavia, quando o crédito tributário que se pretenda assegurar for referente a imposto incidente sobre a propriedade de determinado bem, o penhor ou a hipoteca só podem ser constituídos sobre esse bem⁶³³.

A constituição da hipoteca ocorre com o pedido de registro à conservatória competente, realizado, sempre que possível, por via eletrônica⁶³⁴. Esse pedido é realizado com base na certidão do título de que resulta a garantia e, quando necessário, em

⁶²⁶ Artigo 195º, nº 1, do CPPT.

⁶²⁷ Artigo 666º, nº 1, e artigo 686º, nº 1, do Código Civil.

⁶²⁸ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 157.

⁶²⁹ PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 228.

⁶³⁰ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 392. Além dos bens móveis equiparados a imóveis, o artigo 688º do Código Civil estabelece que só podem ser hipotecados: a) os prédios rústicos e urbanos; b) o domínio direto e o domínio útil dos bens enfitêuticos; c) o direito de superfície; d) o direito resultante de concessões em bens do domínio público, observadas as condições legais relativas à transmissão dos direitos concedidos; e) o usufruto das coisas e direitos constantes das alíneas anteriores.

⁶³¹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 391.

⁶³² MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 157.

⁶³³ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 391. O autor adverte, no entanto, que, em alguns casos, essa possibilidade de constituição de hipoteca pode não ter alcance prático relevante, uma vez que os créditos tributários já podem gozar, por força da legislação do tributo e do Código Civil, de privilégio imobiliário especial sobre os bens a que se reportam. Privilégio esse que prefere inclusive à hipoteca e pode ser suficiente para assegurar o cumprimento da obrigação (p. 393).

⁶³⁴ Artigo 195º, nº 2, do CPPT.

declaração que identifique os bens a serem hipotecados⁶³⁵. Além disso, nada impede que seja feito com base em despacho que determine a constituição de hipoteca, proferido pelo órgão de execução fiscal no processo⁶³⁶. O pedido de registro à conservatória não apenas é necessário à constituição da hipoteca, sendo também condição para sua eficácia, inclusive em relação às partes⁶³⁷.

No âmbito do Direito Civil, a produção de efeitos do penhor ocorre pela entrega da coisa empenhada ou de documento que confira a exclusiva disponibilidade dela, ao credor ou a terceiro⁶³⁸. No entanto, em sede de processo de execução fiscal, o penhor constitui-se por via eletrônica ou por auto lavrado pelo órgão de execução fiscal⁶³⁹, dispensando a entrega do bem empenhado. A depender do bem sobre o qual é constituído, também é exigido o registro em relação ao penhor, como condição de eficácia⁶⁴⁰.

Como vimos, a constituição do penhor e da hipoteca legal é condicionada, pelo legislador, à constatação de que essas garantias são necessárias à cobrança efetiva da dívida, sendo recomendadas, no caso concreto, em função do interesse na eficácia da cobrança. Dessa forma, de acordo com a jurisprudência do STA, o ato de constituição dessas garantias, enquanto ato administrativo em matéria tributária, deve ser fundamentado pela administração tributária e essa fundamentação deve consistir na demonstração de que o crédito tributário dificilmente seria assegurado sem a adoção dessa medida. Sem que seja verificada essa condição, o Tribunal não admite que a constituição da garantia ocorra antes de decorrido o prazo para pagamento voluntário, para apresentação de oposição judicial ou para requerer a dispensa de prestação de garantia⁶⁴¹.

2.6 Providência cautelar

Em Direito Processual Civil, as providências cautelares visam a assegurar a efetividade do direito ameaçado, podendo ser requeridas sempre que alguém mostre fundado receio de lesão grave e dificilmente reparável ao seu direito⁶⁴². Essencialmente,

⁶³⁵ Artigo 50º do Código do Registro Predial, aprovado pelo Decreto-Lei nº 224/84, de 6 de julho.

⁶³⁶ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 351.

⁶³⁷ Artigo 687º do Código Civil e Artigo 50º, nº 3, da LGT.

⁶³⁸ Artigo 669º, nº 1, do Código Civil.

⁶³⁹ Artigo 195º, nº 5, do CPPT.

⁶⁴⁰ PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 229.

⁶⁴¹ PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01666/20.0BEBRG*. Relatora: Anabela Russo, 7 de abril de 2021. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f27e9fe90ac70c1e802586b7004851bc?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 8 jan. 2024.

⁶⁴² Artigo 362º, nº 1, do CPC.

as providências cautelares têm como propósito assegurar a utilidade da sentença a ser proferida numa lide principal⁶⁴³, evitando-se que, pela passagem do tempo, o direito finalmente reconhecido esteja prejudicado.

Como explica Freitas da Rocha, a *ratio* da tutela cautelar a favor da administração tributária está assentada no princípio da prossecução do interesse público, o qual materializa-se “na arrecadação de tributos necessários à satisfação de necessidades coletivas”, como defesa, segurança, saúde e educação⁶⁴⁴. Adicionalmente, Rita Calçada Pires considera que o princípio da indisponibilidade do crédito tributário também justifica a adoção de providências cautelares favoráveis à AT⁶⁴⁵.

Com efeito, na seara processual-tributária, as medidas cautelares a favor da administração tributária têm como propósito assegurar a futura cobrança do crédito tributário, representando uma forma de reação a conduta ou conjunto de condutas do sujeito passivo que possam comprometer ou colocar em risco o cumprimento da obrigação. Em geral, estaremos diante de comportamentos que ameaçam a garantia geral dos créditos tributários, isto é, o patrimônio do devedor⁶⁴⁶, como a ocultação e a dilapidação patrimonial, por meio da oneração dos bens ou transferência para terceiros. Outras vezes, estará em risco a própria apuração dos elementos da obrigação, o que justifica a adoção de providências cautelares destinadas à aquisição e conservação de provas relacionadas à situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros⁶⁴⁷.

Os requisitos tradicionais, comuns às providências cautelares, seja no processo civil, contencioso administrativo ou processo tributário, são a configuração do *periculum in mora* e do *fumus boni iuris*, bem como a observância do princípio da proporcionalidade. Os contornos específicos do *periculum in mora* e do *fumus boni iuris* constam da disciplina legal das providências cautelares admitidas em procedimento e processo tributário. Todavia, de forma geral, para a configuração do *periculum in mora* é necessário que seja demonstrado que existe um “verossímil e plausível” risco de que uma lesão de difícil reparação ocorra em decorrência da demora⁶⁴⁸. O *fumus boni iuris*, por sua vez, importa que seja demonstrada “a probabilidade de êxito da pretensão principal, por esta estar ancorada num direito legalmente reconhecido como legítimo”, o que, em

⁶⁴³ Artigo 112º, nº 1, do CPTA; ANDRADE, Vieira de. *A justiça administrativa* cit., p. 327.

⁶⁴⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 426.

⁶⁴⁵ PIRES, Rita Calçada. *Retrato da nova justiça cautelar tributária* cit., p. 299.

⁶⁴⁶ Artigo 50º, nº 1, da LGT.

⁶⁴⁷ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 400-401.

⁶⁴⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 427.

âmbito tributário, é manifesto pela existência de tributo já liquidado⁶⁴⁹. Por último, impõe-se a observância do princípio da proporcionalidade, de tal forma que seja verificada a necessidade da medida, a adequação aos fins que pretende atingir e a vedação ao excesso⁶⁵⁰. É nesse sentido, por exemplo, que o legislador impõe que as providências cautelares a serem adotadas pela administração tributária devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação⁶⁵¹.

Algumas dificuldades se impõem no estudo das providências cautelares admissíveis na seara tributária. Com especial relevo, destacamos a ausência de consolidação legislativa do tema, o que contribui para que seja encarado como desordenado e confuso⁶⁵², ao ser tratado na LGT, no CPPT e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA)⁶⁵³ e, quanto às providências cautelares favoráveis ao sujeito passivo, também no CPTA⁶⁵⁴. Além disso, por remissão do CPPT, aplica-se ao arrolamento e ao arresto a disciplina do CPC, em relação ao que não for regulado pelo próprio CPPT⁶⁵⁵. Para que se proceda a um estudo minimamente organizado do tema, recorreremos aqui a algumas das classificações propostas por Freitas da Rocha, restringindo nosso escopo às providências cautelares favoráveis à administração tributária, já que essas visam à tutela do crédito tributário. Nesse âmbito, quanto ao modo de efetivação, o autor considera que as providências cautelares podem ser administrativas ou jurisdicionais, a depender de poderem ser adotadas diretamente pela AT, sem a intervenção judicial, ou não⁶⁵⁶.

A adoção de providências cautelares diretamente pela administração tributária é autorizada pelo artigo 51º, da Lei Geral Tributária. Estabelecendo diretrizes para um regime jurídico das providências cautelares, esse artigo prevê que as providências cautelares podem ser adotadas para garantir os créditos tributários, quando houver “fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos

⁶⁴⁹ PIRES, Rita Calçada. *Retrato da nova justiça cautelar tributária* cit., p. 304-305.

⁶⁵⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Sobre a natureza jurídica* cit., p. 428.

⁶⁵¹ Artigo 51º, nº 2, da LGT.

⁶⁵² ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 429. Freitas da Rocha enfatiza as “indefinições linguísticas ou terminológicas” constantes da legislação, referindo-se, algumas vezes, a “providências cautelares” e, em outras, a “medidas cautelares”.

⁶⁵³ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de dezembro, consiste no diploma que regula o procedimento de inspeção tributária e aduaneira.

⁶⁵⁴ PIRES, Rita Calçada. *Retrato da nova justiça cautelar tributária* cit., p. 311.

⁶⁵⁵ Artigos 139º e 142º do CPPT.

⁶⁵⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 430.

sujeitos passivos e demais obrigados tributários”⁶⁵⁷. Essas providências consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou, ainda, na retenção de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito⁶⁵⁸.

Assim, entende-se que o artigo 51º da LGT disciplina as providências que podem ser adotadas diretamente pela administração tributária, independentemente de intervenção judicial⁶⁵⁹, tendo como objetivo conservar a prova em procedimento de inspeção e assegurar a garantia dos créditos tributários. Especificamente como meios de aquisição e conservação da prova, o artigo 30º, nº 1, do RCPITA, admite ainda que os próprios funcionários da AT, incumbidos da ação de inspeção tributária, apreendam os elementos de escrituração ou quaisquer elementos comprobatórios da situação tributária do sujeito passivo, selem instalações, apreendam bens, valores ou mercadorias, sempre que isso seja necessário à demonstração da existência de um ilícito tributário, além de darem visto em livros e demais documentos, quando conveniente.

Essas, portanto, são as providências cautelares administrativas. Em paralelo, existem as providências cautelares de natureza jurisdicional, assim consideradas por dependerem de uma decisão judicial para que sejam efetivadas, a partir de provocação do representante da Fazenda Pública⁶⁶⁰. As providências cautelares admitidas são o arrolamento e o arresto⁶⁶¹.

Há dois relevantes aspectos comuns entre esses procedimentos cautelares⁶⁶². Em primeiro lugar, com a finalidade de não comprometer a efetividade da providência, são decididos sem a audiência prévia do requerido⁶⁶³, sendo esse notificado acerca da decisão que decretou a providência cautelar apenas após a sua realização⁶⁶⁴, quando então poderá

⁶⁵⁷ Artigo 51º, nº 1, da LGT.

⁶⁵⁸ Artigo 51º, nº 3, da LGT.

⁶⁵⁹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 443; e ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 432-433. A “apreensão” perpetrada diretamente pela AT, no entanto, tem “como efeito mais significativo o desapossamento de determinado bem ou conjunto de bens” (p. 432), não se comparando, portanto, com o efeito do arresto.

⁶⁶⁰ Artigos 136º, nº 1; 140º; e 214º, nº 1, do CPPT.

⁶⁶¹ Artigo 135º, nº 1, do CPPT. A previsão de que os procedimentos cautelares de arrolamento e de arresto são meios processuais tributários e, portanto, submetidos aos tribunais, consta do artigo 101º, alínea “e”, da LGT.

⁶⁶² Denominação utilizada pelo CPC (artigo 362º).

⁶⁶³ MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 315.

⁶⁶⁴ Artigo 366º, nº 6, do CPC.

reagir⁶⁶⁵. Em segundo lugar, os procedimentos cautelares possuem caráter urgente⁶⁶⁶, e devem ser decididos dentro do prazo de 90 dias a contar da sua instauração⁶⁶⁷.

O arrolamento consiste na descrição, avaliação e depósito de bens (móveis ou imóveis) ou documentos que se pretenda conservar, com o propósito de evitar sua perda, extravio, destruição ou dissipação. Para tanto, é lavrado auto em que são descritos os bens e os documentos, informações sobre os valores e sobre a entrega ao depositário ou outro destino que tenham tido⁶⁶⁸. Em regra, o arrolamento é desencadeado no âmbito dos procedimentos de inspeção⁶⁶⁹, e pode ser requerido ao tribunal tributário pelo representante da Fazenda Pública quando houver “fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias”⁶⁷⁰.

A propositura da medida deve ser acompanhada de “prova sumária do direito relativo aos bens ou documentos que se pretendem arrolar”, que demonstre a existência da conexão entre os bens e documentos que pretende que sejam arrolados e as obrigações tributárias⁶⁷¹ (*fumus boni iuris*). Além disso, devem ser apontados os fatos que fundamentem o receio de extravio ou destruição⁶⁷² (*periculum in mora*), como, por exemplo, o levantamento de vultosos valores depositados em conta bancária⁶⁷³.

Em relação ao efeito dessa medida, especialmente sobre o direito do sujeito passivo de dispor ou onerar os bens que tenham sido arrolados, não há disciplina específica no CPPT⁶⁷⁴. Todavia, de acordo com o n.º 5 do artigo 406.º do CPC, o qual é aqui relevante por remissão expressa do CPPT⁶⁷⁵, “são aplicáveis ao arrolamento as disposições relativas à penhora”, naquilo que não contrarie as disposições específicas previstas no próprio CPC ou a diversa natureza das providências. A penhora tem como um de seus principais efeitos a ineficácia dos atos de disposição e de oneração dos bens

⁶⁶⁵ PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 340; BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 408.

⁶⁶⁶ Artigo 363.º, n.º 1, do CPC.

⁶⁶⁷ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 465. Em consonância com o n.º 3 do artigo 96.º do CPPT.

⁶⁶⁸ Artigo 406.º do CPC. Por oportuno, convém esclarecer que, por expressa referência pelo artigo 142.º do CPPT, ao regime do arrolamento aplica-se o disposto no Código de Processo Civil, com exceção daquilo que for especialmente regulado pelo CPPT.

⁶⁶⁹ PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 337.

⁶⁷⁰ Artigo 140.º do CPPT.

⁶⁷¹ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 468.

⁶⁷² Artigo 31.º, n.º 1 e 3, do RCPITA.

⁶⁷³ PORTUGAL. Tribunal da Relação do Porto. *Acórdão referente ao Processo n.º 1524/10.7TBMCN.P1*. Relatora: Maria José Simões, 12 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/789d33f8e170874a8025798b0041ed16?OpenDocument>. Acesso em: 16 jan. 2024.

⁶⁷⁴ Os efeitos do arrolamento em processo tributário também são pouco explorados pela doutrina.

⁶⁷⁵ Artigo 142.º do CPPT.

penhorados⁶⁷⁶. Logo, em arrolamento tributário, aplica-se o mesmo efeito, sendo inoponíveis em relação à futura execução os atos de disposição e oneração dos bens arrolados, o que é compatível com o propósito da providência cautelar em causa, isto é, conservar os bens, evitando o seu extravio ou dissipação. Por isso, o arrolamento deve ser registrado quando incidir sobre bens sujeitos a registro obrigatório, como imóveis, quotas de sociedades comerciais e cooperativas, veículos, navios e aeronaves⁶⁷⁷.

A outra providência cautelar a favor da administração tributária admitida em processo judicial tributário é o arresto, o qual consiste na apreensão judicial de bens⁶⁷⁸. O propósito dessa providência cautelar é evitar a oneração ou a disposição desses bens⁶⁷⁹, assegurando a futura cobrança dos créditos tributários⁶⁸⁰. Com efeito, após a realização do arresto, a capacidade de exercício do direito de propriedade fica limitada⁶⁸¹, sendo que os atos de disposição ou oneração dos bens arrestados são ineficazes em relação à administração tributária, observada a obrigatoriedade de registro⁶⁸².

Rui Duarte Moraes explica que o arresto antecipa os efeitos da penhora⁶⁸³, de tal forma que, no processo de execução, para obter o cumprimento coercivo do crédito garantido por meio dessa providência cautelar, ocorre a sua conversão em penhora, por despacho do órgão de execução fiscal⁶⁸⁴, caso o pagamento não seja efetuado⁶⁸⁵. Portanto, o arresto é cabível quando ainda não foram cumpridos os requisitos para a efetivação da penhora pelo credor tributário, tendo como vantagem, além da conservação do patrimônio do devedor, reportar-se a sua conversão em penhora à data da ocorrência do arresto. Dessa forma, o direito da AT de ser paga com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior retroage à ocorrência do arresto⁶⁸⁶.

⁶⁷⁶ Artigo 819º do Código Civil; BARBOSA, Andreia. A prestação e a constituição de garantias cit., p. 376-377; e GONÇALVES, Marco Carvalho. Tutela cautelar conservatória: perspectivas jurisprudenciais sobre o arresto e o arrolamento. In: OLIVEIRA, A. Sofia Pinto; JERÓNIMO, Patrícia (coord.). *Liber Amicorum Benedita Mac Crorie*. Braga: UMinho Editora, 2022. v. 2, p. 37-61, p. 56-57. E-book. Disponível em: <https://ebooks.uminho.pt/index.php/uminho/catalog/view/105/152/2150-1>. Acesso em: 16 jan. 2024.

⁶⁷⁷ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 472.

⁶⁷⁸ Artigo 391º do CPC.

⁶⁷⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 434.

⁶⁸⁰ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 445; PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 218.

⁶⁸¹ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 434.

⁶⁸² PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 333. Ao arresto também se aplica, subsidiariamente, o disposto no CPC (artigo 139º, do CPPT).

⁶⁸³ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 170.

⁶⁸⁴ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 3, p. 578.

⁶⁸⁵ Artigo 214º, nº 3, do CPPT.

⁶⁸⁶ Artigo 822º do Código Civil.

Essa providência cautelar pode ser requerida pelo representante da Fazenda Pública ao tribunal tributário competente em dois momentos: antes da instauração do processo de execução fiscal (aplicável o regime previsto no artigo 136º, do CPPT) ou durante a tramitação do processo de execução fiscal (aplicável o regime previsto no artigo 214º, do CPPT).

No primeiro caso, para que seja requerido o arresto de bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário⁶⁸⁷, deve “haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos” tributários⁶⁸⁸. Os fundamentos desse receio devem ser alegados pelo requerente⁶⁸⁹, cumprindo-se, assim, o dever de demonstrar o *periculum in mora* que justifique a adoção da providência cautelar. Lopes de Sousa adverte que o requisito somente estará configurado quando existir o “perigo logicamente justificado”, com base em regras de experiência comum, de que o patrimônio diminua de valor a ponto de se tornar insuficiente para a cobrança do crédito tributário⁶⁹⁰. Esse requisito, no entanto, é presumido em se tratando de dívidas por impostos que o sujeito passivo “esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais”⁶⁹¹.

A título de exemplo, o TCA Sul concluiu pela existência de uma situação de fundado receio de diminuição de garantias de cobrança e julgou válido o pedido de arresto de saldos bancários num caso em que não foi verificada nenhuma conduta ativa da requerida, no sentido de tentar dilapidar seu patrimônio. Na verdade, os vetores que fundamentaram a confirmação do arresto foram os seguintes: a requerida descumpria reiteradamente as obrigações fiscais, inclusive as declarativas; utilizava artifícios para criar a aparência de que as faturas emitidas tinham origem em outro país; não existiam outros bens em seu nome; e a facilidade com que os montantes depositados nas contas bancárias de sua titularidade poderiam ser transferidos para contas bancárias detidas em outros países⁶⁹². Em outro caso, o TCA Norte também considerou demonstrado o

⁶⁸⁷ Nesse caso, o arresto independe da concretização da reversão, sendo necessário, no entanto, a demonstração da insuficiência dos bens do devedor originário: PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo n.º 340/19.5BEALM*. Relator: Nuno Bastos, 15 de julho de 2020. Disponível em:

https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4f87a586d62c4fb3802585ab003c96bb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 16 jan. 2024.

⁶⁸⁸ Artigo 136º, n.º 1, alínea “a”, do CPPT.

⁶⁸⁹ Artigo 136º, n.º 4, do CPPT; artigo 31º, n.º 2, alínea “b”, do RCPITA.

⁶⁹⁰ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 447.

⁶⁹¹ Artigo 136º, n.º 5, do CPPT.

⁶⁹² PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo n.º 09201/15*. Relator: Joaquim Condesso, 16 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/35c46dc0c03cfa1580257f31003c5650?OpenDocument>. Acesso em: 16 jan. 2024.

“fundado receio” diante da existência de faturação falsa, conduta reveladora de “um comportamento por parte do contribuinte no sentido de prejudicar a Fazenda Pública através do reembolso do IVA que não pagou”. Com base nisso, o Tribunal considerou possível prever que o requerido se furtaria ao pagamento do tributo, quando exigido⁶⁹³.

Além do fundado receio da diminuição da garantia de cobrança dos créditos tributários, a admissibilidade do arresto depende de o tributo estar liquidado ou em fase de liquidação⁶⁹⁴, o que atende ao requisito do *fumus boni iuris*⁶⁹⁵. O arresto, portanto, pode ser requerido antes mesmo da liquidação do tributo, desde que seja demonstrada a sua provável existência⁶⁹⁶, podendo certamente ser requerido durante o procedimento de inspeção⁶⁹⁷ e de liquidação. No entanto, para que se considere que um tributo está “em fase de liquidação” é necessário observar se ele é periódico ou de obrigação única. No primeiro caso, “considera-se que o tributo está em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respectivos rendimentos se reportem”. No segundo caso, “o tributo considera-se em fase de liquidação a partir do momento da ocorrência do facto tributário”⁶⁹⁸. Dessa forma, o arresto pode ser requerido antes mesmo do procedimento de inspeção, logo após a ocorrência do fato gerador⁶⁹⁹, desde que seja possível demonstrar a provável existência do tributo.

Quando o arresto for decretado na pendência de procedimento de inspeção tributária com ele conexo⁷⁰⁰, ocorrerá a caducidade se a entidade inspecionada não for notificada do relatório de inspeção no prazo de 90 dias a contar da sua decretação. No entanto, mesmo findo esse prazo, a caducidade não ocorrerá se ainda não houver terminado o prazo legal para a conclusão do procedimento de inspeção, com as eventuais prorrogações legais⁷⁰¹. Nesse caso, o arresto fica sem efeito a partir do encerramento do último prazo legal fixado para o procedimento de inspeção⁷⁰². Isso significa que, enquanto

⁶⁹³ PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Norte. *Acórdão referente ao Processo nº 213/17.6BEPNF*. Relator: Ana Patrocínio, 14 de setembro de 2017. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/9cfc223c7178eb07802581a600503419?OpenDocument>. Acesso em: 16 jan. 2024.

⁶⁹⁴ Artigo 136º, nº 1, alínea “b”, do CPPT.

⁶⁹⁵ CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário* cit., v. 2, p. 360.

⁶⁹⁶ Artigo 136º, nº 4, do CPPT.

⁶⁹⁷ PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 330

⁶⁹⁸ Artigo 136º, nº 2 e 3, do CPPT.

⁶⁹⁹ MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo* cit., p. 312.

⁷⁰⁰ SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de procedimento e de processo* cit., v. 2, p. 462.

⁷⁰¹ De acordo com o artigo 36º, do RCPITA, o procedimento de inspeção deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início. Esse prazo pode ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nas hipóteses previstas naquele artigo.

⁷⁰² Artigo 137º, nº 2, do CPPT.

não houver notificação do relatório de inspeção, o arresto se mantém, pelo menos até que se verifique o término do prazo legal de duração do procedimento de inspeção.

Outra hipótese de caducidade do arresto se verifica quando ele é decretado ainda em fase de liquidação. Nesse caso, de acordo com o artigo 137º do CPPT, o arresto fica sem efeito caso se apure, no procedimento de liquidação do ou dos tributos para cuja garantia é destinado, até o fim do ano posterior àquele em que foi efetuado, não haver lugar a qualquer ato tributário. Além disso, o arresto caduca em outras situações em que se revela desnecessária a sua manutenção, seja pelo pagamento integral da dívida garantida pelo arresto⁷⁰³, pela prestação de garantia adequada⁷⁰⁴ ou se o montante excede o suficiente para garantir o tributo e acréscimos⁷⁰⁵.

O arresto também pode ser requerido após a instauração do processo de execução fiscal, desde que haja “justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens”⁷⁰⁶. Essas hipóteses também são consideradas presumidas “no caso de dívidas por impostos que o executado tenha retido ou repercutido a terceiros e não entregue nos prazos legais”⁷⁰⁷. Quando o arresto é requerido na pendência do processo de execução, o tributo já está liquidado e a própria instauração da execução pressupõe a certeza, liquidez e exigibilidade da dívida, o que é suficiente para atestar o *fumus boni iuris*⁷⁰⁸.

Como dissemos, o requerimento do arresto só se justifica quando ainda não é possível a efetivação da penhora, providência realizada pela própria administração tributária no processo de execução fiscal. A rapidez com que a penhora pode ser realizada após a instauração desse processo, em geral, afastará a necessidade de ser requerido o arresto, motivo pelo qual Rui Duarte Morais adverte para o pouco interesse prático dessa norma⁷⁰⁹. Com efeito, procede-se à penhora com o término do prazo posterior à citação sem ter sido efetuado o pagamento⁷¹⁰. Em algumas situações, independentemente do sucesso da citação, o legislador determina que se proceda à penhora, antes de serem promovidas novas diligências para a citação. Assim, nas execuções de valor superior a

⁷⁰³ PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 2954/15.3BELRS*. Relator: Jorge Cortês, 24 de novembro de 2016. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/636090a689ce273080258075005c812a?OpenDocument>. Acesso em: 17 jan. 2024.

⁷⁰⁴ Artigo 137º, nº 1, do CPPT.

⁷⁰⁵ Artigo 137º, nº 3, do CPPT.

⁷⁰⁶ Artigo 214º, nº 1, do CPPT.

⁷⁰⁷ Artigo 214º, nº 2, do CPPT.

⁷⁰⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 436.

⁷⁰⁹ MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal* cit., p. 173. No mesmo sentido: PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo* cit., p. 518-519.

⁷¹⁰ Artigo 215º, nº 1, do CPPT.

500 unidades de conta, quando o executado não for encontrado, mas forem encontrados bens penhoráveis, a penhora deles é realizada de imediato⁷¹¹. O mesmo ocorre quando, em caso de citação por via postal, o postal é devolvido sem a indicação da nova morada do executado ou, em caso de transmissão eletrônica de dados, se o executado não acessar a caixa postal eletrônica⁷¹².

As providências cautelares de natureza jurisdicional são instrumentos utilizados para acautelar antecipadamente os créditos do Estado⁷¹³. Dessa forma, destinam-se a assegurar o crédito tributário, garantindo a sua futura cobrança, enquanto a própria administração tributária não pode, por si só, adotar medidas com esse propósito, como a constituição de garantias⁷¹⁴ e a penhora. Relevante, nesse contexto, que, em qualquer caso, as providências cautelares podem ser requeridas antes mesmo da liquidação do tributo, desde que comprovada a sua provável existência, o que permite que sejam paralisados eventuais intentos voltados à frustração da cobrança tributária desde a sua origem. Dessa forma, as providências cautelares reforçam a tutela do crédito tributário.

⁷¹¹ Artigo 194º do CPPT.

⁷¹² Artigo 193º, nº 1, do CPPT.

⁷¹³ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 402.

⁷¹⁴ PAIVA, Carlos. *O processo de execução* cit., p. 215.

3 A TUTELA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

No terceiro capítulo da presente dissertação, será analisado como se dá a tutela do crédito tributário no Brasil, quando o sujeito passivo impugna o lançamento administrativamente. Partindo dessa análise, abordaremos os fundamentos jurídicos, previstos na Constituição brasileira, que justificam a adoção de mecanismos reforçados de tutela do crédito tributário e avaliaremos se as garantias existentes em Portugal são compatíveis com o sistema constitucional brasileiro. Ao final, apresentaremos contributos para a reformulação da tutela do crédito tributário no Brasil.

Diferentemente de Portugal, naquele país os tratamentos dados ao crédito em discussão durante o processo administrativo e durante o processo judicial são distintos. Conforme será exposto ao longo deste capítulo, após a constituição definitiva do crédito, com o encerramento do processo administrativo, é possível que seja ajuizada a execução fiscal, ainda que o sujeito passivo opte por questionar o lançamento judicialmente. Assim, para que a execução fiscal seja impedida, o sujeito passivo deve depositar o montante integral do débito, obter tutela provisória⁷¹⁵ ou prestar garantia na execução fiscal⁷¹⁶. Nesse cenário, entendemos que não é observada, no processo judicial, a mesma fragilidade que será demonstrada quanto ao processo administrativo. Por isso, concentramos nossa investigação nos mecanismos de salvaguarda e nas características da sistemática de cobrança que afetam a tutela do crédito durante o processo administrativo.

3.1 Contexto atual

Ao analisar a supressão da exigência de prestação de garantia como requisito para a admissibilidade de recurso administrativo, Aurélio Pitanga Seixas Filho ponderou que, embora tenha sido ampliado o direito de defesa do sujeito passivo, a Fazenda Pública ficou desprotegida, uma vez que, enquanto os seus recursos encontram-se em tramitação, os sujeitos passivos “têm tempo suficiente para se desfazerem de seus respectivos patrimônios, nada restando para garantir o pagamento do tributo devido, quando da

⁷¹⁵ Essas são hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito previstas no artigo 151, incisos II, IV e V, do CTN.

⁷¹⁶ Os embargos à execução fiscal não têm efeito suspensivo automático, dependendo, para tanto, de decisão judicial nesse sentido e que o juízo esteja garantido pela penhora, depósito ou por uma caução: CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo* cit., p. 458-459.

execução judicial do crédito tributário”⁷¹⁷. A dificuldade da satisfação do crédito está relacionada com o decurso do tempo, podendo ser prejudicada não apenas pela má-fé do devedor, mas também por alterações em suas condições econômicas e financeiras.

Dados divulgados pelo Tribunal de Contas da União confirmam a preocupação do autor. No período de 2012 a 2019, apenas 5% do crédito tributário mantido pelos órgãos julgadores foi arrecadado aos cofres públicos ao final do processo administrativo⁷¹⁸. Em 2019, 71% do crédito tributário em cobrança judicial eram considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação⁷¹⁹.

Esses dados apontam para a dificuldade de satisfação do crédito durante a execução fiscal, o que tem como um de seus principais motivos o fato dessa cobrança não ser suficientemente assegurada durante o processo administrativo fiscal. Essa correlação será demonstrada pelo estudo de como se dá a tutela do crédito atualmente e de algumas características da sistemática de cobrança desse crédito. Desse último grupo, serão abordadas as características que contribuem para a dificuldade da cobrança: o efeito suspensivo das reclamações e recursos administrativos e a impossibilidade de que a execução fiscal seja instaurada antes do encerramento do processo administrativo. Na sequência, analisaremos as duas medidas de salvaguarda do crédito atualmente admitidas na pendência do processo administrativo: a medida cautelar fiscal e o arrolamento de bens e direitos.

3.1.1 Efeito suspensivo das reclamações e recursos administrativos

No Brasil, a apresentação de reclamações e recursos administrativos implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em relação à parcela do lançamento que tenha sido impugnada⁷²⁰, independentemente do pagamento ou da prestação de garantia. As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constam do artigo 151,

⁷¹⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais* cit., p. 89-90.

⁷¹⁸ Esses dados constam do já citado acórdão: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 7-8.

⁷¹⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 13. Em números absolutos, o crédito classificado como irrecuperável ou de difícil recuperação correspondia a cerca de 1,40 trilhão de reais (aproximadamente 259.000.000.000 euros).

⁷²⁰ A suspensão alcança apenas a parcela do lançamento que seja impugnada, remanescendo a plena exigibilidade da que não seja impugnada. Nesse sentido: PALLADINO, Cristiano Gomes da Silva. Art. 151. In: SEEFELDER, Cláudio; CAMPOS, Rogério (coord.). *Constituição e Código Tributário comentados sob a ótica da Fazenda Nacional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 947-951, p. 951.

do Código Tributário Nacional⁷²¹, que, em seu inciso III, inclui “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

A consequência da suspensão da exigibilidade do crédito é, de um lado, a suspensão do “dever de cumprir a obrigação tributária”⁷²², e, de outro, a paralisação de todos os atos, preparatórios ou de efetiva execução, voltados à cobrança coercitiva desse crédito⁷²³. Até que cesse a eficácia da causa suspensiva, não pode ser ajuizada a execução fiscal⁷²⁴. Dessa forma, o tributo não pode ser exigido até que as reclamações e os recursos sejam definitivamente decididos, permanecendo a exigibilidade do crédito suspensa durante toda a tramitação do processo administrativo, em todas as instâncias⁷²⁵. Com efeito, a expressão “reclamações e recursos” compreende todos os meios administrativos hábeis a impugnar as exigências fiscais⁷²⁶, o que, no processo administrativo federal, inclui a impugnação, o recurso voluntário e o recurso especial.

A suspensão da exigibilidade repercute não apenas sobre os atos de cobrança propriamente ditos, como o próprio ajuizamento da execução fiscal, mas também pode acarretar a impossibilidade de que seja decretada a medida cautelar fiscal, como veremos adiante. Além disso, nas hipóteses em que a exigibilidade do crédito está suspensa, considera-se que a situação tributária do sujeito passivo está regularizada. Assim, nas circunstâncias em que a lei exige a comprovação da quitação de determinado tributo para o exercício de direitos, são atribuídos à certidão que contém créditos tributários com exigibilidade suspensa (“certidão positiva com efeitos de negativa”⁷²⁷) os mesmos efeitos da certidão negativa de débitos⁷²⁸.

Em síntese, o sujeito passivo que apresenta reclamações e recursos administrativos em face do lançamento tem assegurado o direito de não sofrer atos de

⁷²¹ Além das reclamações e dos recursos administrativos, o artigo 151 do CTN elenca como hipóteses que acarretam a suspensão da exigibilidade do crédito: a moratória, o depósito do montante integral, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial e o parcelamento.

⁷²² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 25. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 384.

⁷²³ MARTINS, Marcelo Guerra. Art. 151. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 8. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 753-768, p. 754; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro* cit., p. 384.

⁷²⁴ COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado: em sua moldura constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 334.

⁷²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* cit., p. 677. Na concepção de Hugo de Brito Machado, o correto seria dizer que as reclamações e os recursos impedem que o crédito tributário se torne exigível, uma vez que, para ele, a exigibilidade surge apenas quando já não cabe reclamação ou recurso contra o lançamento, isto é, quando o crédito está definitivamente constituído. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 189-190 e 201)

⁷²⁶ COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado* cit., p. 336.

⁷²⁷ COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado* cit., p. 457.

⁷²⁸ Artigo 206 do CTN.

cobrança enquanto perdurar a tramitação do processo administrativo fiscal. Ademais, em regra, ele não pode ter os seus bens sujeitos a medida cautelar fiscal e sua situação fiscal é considerada regular.

Embora a redação do inciso III do artigo 151 do CTN pareça conduzir à possibilidade de o legislador estabelecer condições para que as reclamações e os recursos tenham o efeito suspensivo, atualmente a legislação brasileira não condiciona esse efeito ao pagamento ou à prestação de garantia.

Não foi sempre assim. A legislação da primeira metade do século passado, que instituiu os Conselhos de Contribuinte e o Conselho Superior de Tarifa (órgãos julgadores administrativos antecedentes ao CARF), exigia o prévio pagamento do valor exigido ou a prestação de fiança como condição de admissibilidade de recurso⁷²⁹. Dessa forma, o pagamento ou a prestação de garantia eram exigidos no momento do recurso, sendo dispensada para a apresentação da reclamação⁷³⁰. Na verdade, nesse contexto, o pagamento ou a prestação de garantia eram condições para a admissibilidade do recurso, o que, conseqüentemente, acarretava a suspensão da exigibilidade do crédito, cuja futura cobrança estava assegurada.

Essa exigência perdurou até a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, quando o Poder Executivo afastou a obrigatoriedade de prestação de garantia para a interposição de recurso no processo administrativo fiscal. Em consonância com esse Decreto-Lei, foi publicado o Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e que, em sua versão original, não condicionava a admissibilidade da impugnação e dos recursos à prestação de garantia, além de atribuir ao recurso voluntário, de forma expressa, o efeito suspensivo⁷³¹. Assim, a interposição de recurso, independentemente de qualquer outra condição, passou a acarretar a suspensão da exigibilidade do crédito e, portanto, a paralisação dos atos voltados à cobrança coercitiva da exigência.

No final do século passado, no entanto, o Poder Executivo buscou reimplantar a exigência de depósito, garantia ou arrolamento de bens como condição para a admissibilidade de recursos em processo administrativo fiscal. A preocupação subjacente

⁷²⁹ Artigo 7º do Decreto nº 20.350, de 31 de agosto de 1931; Artigo 159 do Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, que criou o 1º e o 2º Conselhos de Contribuintes e extinguiu os conselhos existentes; e artigo 12 do Decreto nº 54.767, de 30 de outubro de 1964, que instituiu o 3º Conselho de Contribuintes.

⁷³⁰ SOUSA, Rubens Gomes. *Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal* cit., p. 26.

⁷³¹ Artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

à proposta era o potencial que o lapso de tempo até a resolução da discussão administrativa tinha de “fragilizar consideravelmente a cobrança posterior dadas as mutações possíveis nas condições econômico-financeiras do contribuinte”. O propósito da exigência do depósito total ou parcial da dívida era agilizar a arrecadação dos valores em disputa, uma vez que se acreditava que essa exigência inibiria os recursos administrativos meramente protelatórios, e assegurar a satisfação do crédito, em caso de manutenção da exigência fiscal⁷³².

Com esse propósito, por meio da publicação da Medida Provisória (MP) nº 1.621-30, de 12 de dezembro de 1997, e suas várias reedições, estabeleceu-se, em seu artigo 32⁷³³, que “em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão” de primeira instância. Nas reedições à MP nº 1.621-30, de 1997, foram incluídas algumas alternativas ao depósito, como a prestação de garantias ou o arrolamento de bens ou direitos, por iniciativa do recorrente, de valor igual ou superior à exigência fiscal, sendo esse arrolamento limitado ao ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física⁷³⁴.

Com a conversão da Medida Provisória nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001, na Lei nº 10.522, de 2002, o seguimento do recurso voluntário passou a ser condicionado apenas ao arrolamento de bens e direitos de valor equivalente a 30% da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância. Manteve-se a limitação do arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente ou ao patrimônio.

Todavia, conforme será analisado adiante, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de direito ou bens para a admissibilidade de recurso administrativo, aprovando, em 2009, a Súmula

⁷³² BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CAT/Nº 2.078, de 11 de dezembro de 1997*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/1997/PARECER%20PGFN-CAT%20No%202078-1997.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2024.

⁷³³ O artigo 32 da MP nº 1.621-30, de 1997, alterou o artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

⁷³⁴ A exigibilidade exclusiva do depósito vigorou até a publicação da Medida Provisória nº 1.973-69, de 21 de dezembro de 2000, quando passaram a ser admitidas a garantia e o arrolamento.

Vinculante nº 21, com esse mesmo conteúdo⁷³⁵⁻⁷³⁶. Dessa forma, atualmente, a apresentação de reclamações e recursos administrativos, previstos em lei, suspendem a exigibilidade do crédito tributário automaticamente.

3.1.2 Execução fiscal após a “constituição definitiva do crédito”

A sistemática de cobrança tributária no Brasil é marcada por duas características que, em contrapartida ao sistema português, impactam negativamente a efetividade dessa cobrança, especialmente pelo elevado distanciamento temporal que pode ser observado entre a ocorrência do fato tributário e a adoção de meios coercitivos direcionados à realização do direito do credor tributário. Conforme demonstraremos, essa sistemática de cobrança não permite que a execução fiscal ocorra concomitantemente com a discussão sobre a legalidade do crédito.

Em primeiro lugar, a cobrança coercitiva do crédito tributário só é admitida após a sua inscrição em dívida ativa. Em segundo lugar, a cobrança coercitiva ocorre por meio do processo judicial de execução fiscal, só sendo admitida a realização de atos de constrição de bens mediante determinação judicial.

O crédito tributário só se torna exequível, podendo ser exigido coercitivamente, após a sua inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública⁷³⁷. A dívida ativa corresponde a uma base de dados em que são controlados os créditos públicos, de natureza tributária e não tributária, devidos por pessoas físicas e jurídicas e que não foram pagos⁷³⁸. Nos termos do artigo 201 do CTN, “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de

⁷³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante n. 21*. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 17 fev. 2024.

⁷³⁶ Os enunciados de súmula vinculante são de observância obrigatória pelos demais órgãos de Poder Judiciário e pela Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual ou municipal (cf. Artigo 103-A da CRFB).

⁷³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p. 344; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 410.

⁷³⁸ Para essa definição de dívida ativa: BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O que você precisa saber sobre dívida ativa da União e do FGTS. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao>. Acesso em: 28 jan. 2024.

esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”⁷³⁹.

O ato de inscrição, por sua vez, ocorre quando o crédito já se encontra definitivamente constituído, o que se dá com o termo do prazo fixado no lançamento para o pagamento ou com o encerramento do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários, ou ainda pelo esgotamento da instância administrativa ou pelo transcurso do prazo legal para a interposição de recursos⁷⁴⁰. Com efeito, verificadas essas condições e não sendo cumprida a exigência tributária, a RFB deve encaminhar os débitos à PGFN⁷⁴¹, órgão competente para realizar a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal⁷⁴².

No bojo do procedimento de inscrição, a PGFN realiza o controle de legalidade dos débitos, analisando os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade. Conforme definição do próprio órgão, o débito é considerado certo quando os elementos da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão; é líquido quando o valor do objeto da relação jurídica obrigacional também é evidenciado com exatidão; e, por fim, é exigível quando, embora vencido, não tenha sido pago e não esteja mais sujeito a termo ou condição para cobrança⁷⁴³, e não esteja sujeito a alguma hipótese de suspensão da exigibilidade, como uma medida judicial, por exemplo.

Nesse contexto, especialmente para verificação dos requisitos de certeza e exigibilidade, é realizado o controle de legalidade sobre a constituição do crédito, verificando-se se os requisitos jurídico-legais dos atos praticados até a constituição

⁷³⁹ No âmbito do Direito Financeiro, a inscrição em dívida ativa corresponde a uma forma de reconhecimento de receitas públicas ainda não efetivamente pagas ao ente estatal, mas que são “contabilizadas como créditos a receber, gerando um acréscimo patrimonial” para o ente público. Assim: ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 152.

⁷⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário* cit., p. 344; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 566; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* cit., p. 262.

⁷⁴¹ Artigo 21, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Uma fase de “cobrança amigável”, no âmbito da própria RFB, precede o encaminhamento dos débitos à PGFN. No caso dos créditos constituídos por lançamento de ofício, o prazo para a “cobrança amigável” corresponde a 30 dias. O encaminhamento à PGFN deve ocorrer dentro dos 90 dias posteriores ao encerramento desse prazo (artigo 3º, § 1º, inciso I, da Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018, que, dentre outras providências, “disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União”).

⁷⁴² Artigo 131, § 3º, da CRFB; Artigo 12, incisos I e II, da LC nº 73, de 1993; Artigo 2º, § 4º, da Lei de Execução Fiscal; Artigo 39, § 5º, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. A duplicidade de órgãos administrativos responsáveis pela cobrança do mesmo crédito também pode contribuir para que o fluxo de cobrança seja mais extenso, conforme apontado por FUJITA, Sérgio Akira. *Análise da cobrança administrativa fiscal federal: problemas e soluções*. 2019. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2019, p. 42-44. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5097>. Acesso em: 31 jan. 2024.

⁷⁴³ Artigo 1º e parágrafos, da Portaria PGFN nº 33, de 2018.

definitiva do crédito tributário foram cumpridos⁷⁴⁴, sendo revistos os procedimentos que culminaram com essa constituição⁷⁴⁵. Segundo Marilei Fortuna Godoi, nessa fase é analisada “a correção dos atos até então praticados pela autoridade fiscal, bem como se os prazos foram obedecidos e as intimações ao sujeito passivo foram realizadas”⁷⁴⁶. Para Regina Helena Costa, esse ato de controle constitui “a última oportunidade para a Administração apreciar sua legalidade antes de proceder à cobrança do crédito”⁷⁴⁷.

Quando não são constatadas irregularidades, efetua-se a inscrição em dívida ativa. Quando são identificados vícios formais, ilegalidades ou imprecisões, o processo administrativo é devolvido à RFB para correção⁷⁴⁸. Convém ressaltar, no entanto, que o controle de legalidade realizado pela PGFN não inclui a competência para modificar os atos apreciados⁷⁴⁹ nem implica a revisão do lançamento tributário⁷⁵⁰ ou de decisão dos órgãos julgadores.

Do termo de inscrição em dívida ativa é extraída a Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial⁷⁵¹ que consiste em pressuposto para o ajuizamento da execução fiscal, de tal forma que referida execução não pode ser instaurada sem ele⁷⁵². Com efeito, a Lei de Execução Fiscal exige que a petição inicial seja instruída com a CDA, podendo ambos os documentos constituir um único⁷⁵³. A CDA contém os mesmos elementos do termo de inscrição, como a identificação dos devedores, informações sobre o valor, a origem, a natureza e o fundamento legal da dívida e o número do processo administrativo ou do auto de infração de que se originou o crédito tributário⁷⁵⁴.

A inscrição do débito em dívida ativa autorizava a sua cobrança, permitindo que fossem adotadas as providências legais para a satisfação do crédito, dando ensejo à execução fiscal⁷⁵⁵. Todavia, com o advento da Portaria PGFN nº 33, de 2018, passou a

⁷⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 566.

⁷⁴⁵ OLIVEIRA, João Paulo Ribeiro Lima Pacheco Carnevall de. Art. 201. *In: SEEFELDER, Cláudio; CAMPOS, Rogério (coord.). Constituição e Código Tributário comentados sob a ótica da Fazenda Nacional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 1135-1137.

⁷⁴⁶ GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. *In: MELO FILHO, João Aurino de (coord.). Execução Fiscal Aplicada – Análise pragmática do processo de execução fiscal*. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 31-93, p. 56.

⁷⁴⁷ COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado* cit., p. 447.

⁷⁴⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário* cit., p. 366.

⁷⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 566.

⁷⁵⁰ Artigo 2º, parágrafo único, da Portaria PGFN nº 33, de 2018.

⁷⁵¹ Artigo 784, inciso IX, do CPC.

⁷⁵² PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal: Lei n. 6.830, de 22-9-1980*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 14; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo* cit., p. 404.

⁷⁵³ Artigo 6º, §§ 1º e 2º, da Lei de Execução Fiscal.

⁷⁵⁴ Artigo 202 do CTN; e Artigo 2º, § 5º, da Lei de Execução Fiscal.

⁷⁵⁵ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 104.

ser admitido que, no âmbito da PGFN, ou seja, ainda administrativamente, o sujeito passivo reaja à inscrição do débito em dívida ativa e, conseqüentemente, à extração do título executivo, por meio do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI). Esse pedido pode ser apresentado dentro dos 30 dias posteriores à notificação da inscrição em dívida ativa.

O rol de alegações que podem ser suscitadas no âmbito desse novo procedimento de revisão (que Paulo Cesar Conrado nomeia de processo⁷⁵⁶) é taxativo e inclui, por exemplo: alegação de qualquer causa de extinção ou suspensão do crédito tributário; alegação de vício formal na constituição do crédito; alegação de que o fundamento que deu ensejo ao crédito tributário foi considerado indevido pelo Poder Judiciário ou pelo Ministério da Fazenda, tendo se formado entendimento consolidado favorável ao sujeito passivo⁷⁵⁷.

O efeito imediato do PRDI é a suspensão da prática de atos voltados à cobrança⁷⁵⁸, tanto de medidas de cobrança extrajudicial quanto da cobrança coercitiva, mediante a execução fiscal⁷⁵⁹. Todavia, durante esse período, o prazo prescricional não é impactado, seguindo normalmente o seu fluxo, uma vez que, no direito brasileiro, a sua interrupção só se verifica com o despacho do juiz da execução fiscal que determina a citação⁷⁶⁰. Para mitigar o risco que isso representa aos interesses da Fazenda Nacional, a Portaria PGFN nº 33, de 2018, prevê que o PRDI será analisado no prazo de 30 dias após o seu protocolo, embora seja admitida a intimação do devedor para apresentar informações complementares e a requisição de elementos de fato e de direito à RFB⁷⁶¹.

Em que pese as hipóteses de cabimento serem estritas, o PRDI corresponde a um novo meio de reação administrativa do sujeito passivo à exigência tributária, sendo admitida, inclusive, a interposição de recurso da decisão que indeferir o pedido de revisão. Com isso, pretende-se impedir que a Administração Pública empreenda esforços na cobrança extrajudicial ou judicial de créditos que não cumpram os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade. Esse novo meio de reação tem sido tratado como uma

⁷⁵⁶ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal* cit., p. 107-108.

⁷⁵⁷ Artigo 15, § 1º, incisos I a III, da Portaria PGFN nº 33, de 2018.

⁷⁵⁸ Artigo 15, § 2º, da Portaria PGFN nº 33, de 2018; e ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A revisão de dívida inscrita e o controle de legalidade do crédito tributário federal. *Revista Consultor Jurídico*: Conjur, São Paulo, 21 jun. 2021. Disponível: https://www.conjur.com.br/2021-jun-21/processo-tributario-revisao-divida-inscrita-controle-legalidade-credito-tributario/#_ftn1. Acesso em: 30 jan. 2024.

⁷⁵⁹ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal* cit., p. 104-105.

⁷⁶⁰ As causas de interrupção da prescrição constam do Artigo 174, parágrafo único, do CTN. De acordo com o *caput* deste artigo: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

⁷⁶¹ Artigo 17, §§ 1º, 2º e 3º, da Portaria PGFN nº 33, de 2018.

manifestação do equilíbrio entre Fisco e contribuinte, à medida que torna bilateral o procedimento de controle de legalidade⁷⁶², permitindo que a Administração refaça esse controle em parceria com o contribuinte⁷⁶³. Nesse sentido, considerando o diálogo promovido entre Administração e administrado, há quem considere o PRDI como “um mecanismo alternativo para a resolução de conflitos”⁷⁶⁴.

A despeito das virtudes observadas pela doutrina, a existência de mais uma etapa de revisão, provocada pelo sujeito passivo, pode ser utilizada como mais um mecanismo para postergação do pagamento, além de ampliar a disparidade temporal entre o lançamento e a cobrança. Em se tratando do crédito tributário sujeito a lançamento de ofício, a medida não é razoável, uma vez que a constituição definitiva desse crédito foi precedida do procedimento de lançamento realizado pela RFB e do processo administrativo de controle de sua legalidade, provocado pelo sujeito passivo, formado por até três instâncias julgadoras. Soma-se a isso que o sujeito passivo sempre pode, em exercício do direito de petição previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, da CRFB, alegar a extinção do crédito ou a existência de causa suspensiva de sua exigibilidade, quando cientificado da inscrição em dívida⁷⁶⁵.

A outra característica da sistemática de cobrança no Brasil que destacamos diz respeito à cobrança coercitiva ocorrer apenas por meio do processo judicial de execução fiscal. Administrativamente, podem ser implementadas medidas com o propósito de incentivar o cumprimento da obrigação⁷⁶⁶, denominadas “meios de cobrança ‘indireta’”⁷⁶⁷, mas não podem ser realizadas medidas que importem a constrição de bens do devedor ou limitação ao direito de propriedade, como a penhora, tampouco a indisponibilidade dos bens. Entende-se que impera, nessa seara, a reserva de jurisdição, conforme decisão

⁷⁶² CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal* cit., p. 103-104.

⁷⁶³ RIBEIRO, Melissa Freitas. O novo modelo de cobrança do crédito tributário da União: uma análise crítica sobre vantagens e retrocessos dos “novos” institutos criados pela Portaria n. 33/2018 da PGFN. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 43, p. 288-307, 2. sem. 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/603>. Acesso em: 30 jan. 2024.

⁷⁶⁴ GONÇALVES, Carla de Lourdes; PINHEIRO, Hendrick. A inscrição do débito em dívida ativa e os direitos do sujeito passivo tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição*. São Paulo: Noeses, 2021. p. 1417-1433, p. 1425. Disponível em: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/07/z_Carla-de-Lourdes-Goncalves.pdf. Acesso em: 30 jan. 2024.

⁷⁶⁵ Artigo 3º, da Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999, que “Estabelece procedimentos para as transferências dos créditos da Fazenda Nacional, vencidos e não pagos, para fins de inscrição em Dívida Ativa da União e execução fiscal”.

⁷⁶⁶ A exemplo das medidas previstas no artigo 7º, da Portaria PGFN nº 33, de 2018.

⁷⁶⁷ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *A revisão de dívida inscrita* cit.

proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle de constitucionalidade, quando da apreciação da (in)constitucionalidade da “averbação pré-executória”.

A averbação pré-executória encontra-se prevista no artigo 20-B da Lei nº 10.522, de 2002, inserido por meio da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. O artigo 20-B prevê a possibilidade de que a Fazenda Pública, após a inscrição do crédito em dívida ativa da União, averbe a certidão da dívida nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. Essa possibilidade é restrita, no caso de pessoa física, aos bens e direitos sujeitos a registro público, e, no caso de pessoa jurídica, àqueles integrantes do ativo não circulante, sujeitos a registro público⁷⁶⁸.

Ao lado de outras medidas, como a comunicação da inscrição aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e serviços de proteção ao crédito⁷⁶⁹, a averbação pré-executória surgiu num contexto em que se pretendia implementar um “novo paradigma de cobrança dos créditos tributários”, como reação ao elevado contingenciamento do Poder Judiciário e à pouca efetividade da cobrança judicial. Esse novo paradigma tinha como um dos seus pilares o ajuizamento seletivo da execução fiscal, condicionado “à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados”⁷⁷⁰. Em paralelo, tentou-se incrementar a desjudicialização da cobrança dos créditos devidos à União, com reforço à cobrança administrativa, de que é expoente a averbação pré-executória⁷⁷¹.

No entanto, o efeito pretendido pelo legislador – de que os bens e direitos do devedor se tornassem indisponíveis a partir da averbação da certidão de dívida ativa por iniciativa da Fazenda Pública, sem determinação judicial – foi considerado incompatível com a Constituição pelo STF. Para o Tribunal, a medida viola o princípio da proporcionalidade, uma vez que “há meios menos gravosos a direitos fundamentais do contribuinte que podem ser utilizados para atingir” o objetivo de impedir a dilapidação patrimonial pelo devedor, como a possibilidade de ajuizamento da cautelar fiscal. Consignou-se, no voto vencedor, que “o objetivo de simplificar os procedimentos executórios não pode ser colocado à frente do direito de propriedade, que é ameaçado

⁷⁶⁸ Artigo 22, da Portaria PGFN nº 33, de 2018, que regulamenta, dentre outros dispositivos, o artigo 20-B da Lei nº 10.522, de 2002.

⁷⁶⁹ Artigo 20-B, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.522, de 2002.

⁷⁷⁰ Artigo 20-C da Lei nº 10.522, de 2002.

⁷⁷¹ Para melhor compreensão do instituto: CAMPOS, Rogério; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Averbação pré-executória: contextualização normativa e constitucionalidade. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 16, n. 94, p. 91-104, jul./ago. 2018.

com a constrição de bens sem indícios de fraude por parte do contribuinte e sem determinação judicial”⁷⁷².

Efetivamente, a menos que o propósito da indisponibilidade seja induzir o devedor a pagar a dívida, a medida não parece relevante, considerando o momento em que se pretendia que fosse decretada. Nesse momento, quando o crédito já se encontra inscrito em DAU, a Fazenda Pública já pode ajuizar a execução fiscal. E ainda que o bem passe a ser considerado indisponível, a eventual penhora depende de determinação judicial, ou seja, o ajuizamento da execução fiscal seria inevitável⁷⁷³.

Todavia, o cerne da decisão do STF acerca desse tema foi a impossibilidade de que a indisponibilidade de bens seja determinada administrativamente, uma vez que se trata de constrição sujeita à reserva de jurisdição, por representar forte intervenção no direito de propriedade. Dessa decisão, é possível extrair que, segundo aquela Corte, a Constituição brasileira não admite que a administração tributária, por si só, adote meios que restrinjam o direito de propriedade do sujeito passivo, ainda que com o propósito de assegurar a satisfação do crédito tributário já inscrito em dívida ativa.

3.1.3 Limitações da medida cautelar fiscal

A medida cautelar fiscal foi instituída no Brasil por meio da Lei nº 8.397, de 1992, originária de proposição legislativa encaminhada ao Congresso Nacional pelo Poder Executivo. Conforme esclarece a Exposição de Motivos firmada pelo então Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, a instituição da medida cautelar em âmbito fiscal se justificava por ter sido constatado que, ante a insuficiência de recursos por parte do devedor, a impossibilidade de se cobrar o crédito tributário resultante das ações fiscais era, na maioria das vezes, “resultante da transferência premeditada de patrimônio, com o fito específico de colocá-lo a salvo da ação de cobrança judicial movida pelo Poder Público”. Àquele tempo, já se manifestava preocupação com o impacto do “lapso

⁷⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à ADI nº 5.932/DF e outras*. Relator: Ministro Marco Aurélio; Redator do acórdão: Ministro Luís Roberto Barroso, 9 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5437860>. Acesso em: 28 jan. 2024.

⁷⁷³ A obrigatoriedade de ajuizamento da execução fiscal em caso de averbação pré-executória consta do artigo 30, da Portaria PGFN nº 33, de 2018. A Portaria admite que o devedor apresente impugnação à averbação, caso em que a contagem do prazo para o ajuizamento da execução fiscal inicia a partir da ciência da rejeição da impugnação: “Não apresentada ou rejeitada a impugnação, a execução fiscal deverá ser encaminhada para ajuizamento no prazo de até 30 (trinta) dias contados, conforme o caso, do primeiro dia útil após esgotado o prazo para impugnação ou da data da ciência de sua rejeição observado o disposto no art. 36, § 2º, desta Portaria.”

temporal transcorrido entre a constituição do crédito tributário e o trânsito em julgado da ação competente para a cobrança da dívida ativa” sobre o sucesso dessa cobrança⁷⁷⁴.

Segundo Milton Flaks, a medida cautelar fiscal nada mais é do que “um procedimento específico de arresto”, instituto acautelatório já previsto no Código de Processo Civil então vigente (artigo 813, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), e cuja possibilidade de utilização pela Fazenda Pública nunca foi questionada⁷⁷⁵. Joaquim Freitas da Rocha e Murilo Strätz, por sua vez, advertem que a Lei nº 8.397, de 1992, inovou em relação ao CPC e à Lei de Execução Fiscal por admitir que os bens do devedor sofram constrições antes mesmo de ser citado para integrar a relação processual⁷⁷⁶, o que é possível quando, diante da urgência imposta pelo caso, o juiz concede liminarmente a medida cautelar.

A concessão da medida cautelar fiscal produz, de imediato, a indisponibilidade dos bens do devedor, até o limite da satisfação da obrigação⁷⁷⁷, o que impede que os bens afetados sejam negociados⁷⁷⁸. A fim de que seja dada publicidade à medida, permitindo que terceiros dela tomem conhecimento⁷⁷⁹ e que as instituições envolvidas façam cumprir a constrição judicial, a concessão da medida cautelar deve ser comunicada às repartições que processem registros de transferência de bens⁷⁸⁰.

⁷⁷⁴ BRASIL. Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento. *Exposição de Motivos nº 500/91*. Brasília, DF: Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, 30 out. 1991. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=200391>. Acesso em: 19 jul. 2023.

⁷⁷⁵ FLAKS, Milton. Medida Cautelar Fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 192, p. 61-73, abr./jun. 1993, p. 65. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45736>. Acesso em: 21 jul. 2023. Também para DELGADO, José Augusto. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 69-114, p. 78, os padrões das medidas cautelares previstas pelo CPC seriam “suficientes para atender aos interesses do Fisco na cobrança dos seus créditos, sendo desnecessária, portanto, medida cautelar específica”. O mesmo autor cita, em sentido contrário, Adriane Simões Assayag Ribeiro (p. 82), a qual defende que a medida cautelar fiscal difere do arresto previsto no CPC quanto ao procedimento, extensão e efeitos, tendo efeito muito mais amplo.

⁷⁷⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da; STRÄTZ, Murilo. A tipicidade cautelar fiscal face ao poder geral de cautela e às cláusulas gerais executivas: limites à aplicação subsidiária do CPC. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, Rio de Janeiro, ano 15, v. 22, n. 2, p. 434-468, maio/ago. 2021, p. 437-438. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/issue/view/2532>. Acesso em: 21 jul. 2023.

⁷⁷⁷ Artigo 4º da Lei nº 8.397, de 1992.

⁷⁷⁸ SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. Das indisponibilidades e restrições patrimoniais preparatórias à penhora. In: MELO FILHO, João Aurino de (coord.). *Execução Fiscal Aplicada – Análise pragmática do processo de execução fiscal*. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 201-219, p. 208.

⁷⁷⁹ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 52; CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 600.

⁷⁸⁰ Artigo 4º, § 3º, da Lei nº 8.397, de 1992.

A medida cautelar é cabível quando o comportamento do sujeito passivo pode dificultar ou impedir a efetividade da posterior cobrança do crédito. Para sua concessão, a lei exige a prova documental dessa condição⁷⁸¹, para fins de comprovação do *periculum in mora*⁷⁸², imprescindível às providências cautelares.

Nesse sentido, a lei elenca as hipóteses específicas em que a medida pode ser requerida, levando em consideração especialmente a ausência do devedor, a alienação de bens ou a transferência para terceiros, e o endividamento. Assim, a medida pode ser requerida quando, por exemplo, o devedor aliena ou tenta alienar bens, tendo caído em insolvência; contrai dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio ou possua débitos que ultrapassem 30% do seu patrimônio conhecido; não possui domicílio certo e intenta ausentar-se ou alienar seus bens⁷⁸³. Mas, além das hipóteses taxativamente previstas, a própria lei admite que a medida seja requerida quando o devedor “pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito”⁷⁸⁴, ou seja, caso sejam praticados outros atos, não especificamente previsto, mas que tenham como efeito dificultar ou impedir a satisfação do crédito.

Apesar de a Lei nº 8.397, de 1992, ter se tratado de uma tentativa do Governo de tornar mais efetiva a cobrança dos créditos que lhe são devidos, a medida cautelar fiscal tem sido pouco utilizada pela Fazenda Pública ao longo dos anos, como registra a doutrina⁷⁸⁵. Vinicius Caldas da Gama e Abreu considera que o uso da medida cautelar fiscal foi desestimulado, dentre outros fatores, em razão das “duras críticas advindas da doutrina pátria (e até mesmo dos próprios representantes fazendários)”⁷⁸⁶, consubstanciadas na defesa da inconstitucionalidade de diversos dispositivos da norma⁷⁸⁷, chegando a considerar a medida cautelar fiscal como uma “perigosa arma posta nas mãos de um Estado tradicionalmente arbitrário”⁷⁸⁸.

⁷⁸¹ Artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.397, de 1992; CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário* cit., p. 598.

⁷⁸² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* cit., p. 304.

⁷⁸³ As hipóteses de cabimento estão elencadas no artigo 2º da Lei nº 8.397, de 1992.

⁷⁸⁴ Artigo 2º, inciso IX, da Lei nº 8.397, de 1992.

⁷⁸⁵ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 652; e ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 10.

⁷⁸⁶ ABREU, Vinicius Caldas da Gama e. Medida Cautelar Fiscal. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, v. 16, n. 2, p. 10-21, fev. 2004, p. 10.

⁷⁸⁷ Analisando a postura da doutrina acerca da Lei nº 8.397, de 1992: SILVA, Antônio Ezequiel da. Medida cautelar fiscal. *Cartilha Jurídica*, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília, n. 52, fev. 1998, p. 5-6. Disponível em: <https://portal.trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/54804/1/Medida%20Cautelar%20Fiscal.PDF>. Acesso em: 31 jan. 2024.

⁷⁸⁸ LIMA NETO, Francisco Vieira. *Comentários à Lei de Medida Cautelar Fiscal: Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992*. São Paulo: Editora de Direito, 1998, p. 12.

No entanto, a utilização pouco frequente da medida cautelar fiscal, além de estar relacionada com o fato de se tratar de medida excepcionalíssima em nosso sistema, pode estar relacionada às controvérsias existentes quanto ao momento em que a ação cautelar pode ser proposta, e se pode ser proposta na pendência de recurso administrativo⁷⁸⁹. Trata-se de um dos temas de menor consenso na doutrina brasileira, uma vez que a falta de clareza quanto ao momento em que pode ser requerida a medida cautelar fiscal gera insegurança jurídica, tanto para o sujeito passivo quanto para a Fisco.

O caput do artigo 1º, em nova redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997⁷⁹⁰, dispõe que “o procedimento cautelar fiscal pode ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial”. Essa redação conduz à conclusão de que somente se admite o ajuizamento da ação “depois da constituição do crédito ou, incidentalmente, vedando-se, portanto, o ingresso anterior da medida judicial”⁷⁹¹. Essa conclusão é corroborada pela exigência da “prova literal da constituição do crédito fiscal” como condição para a concessão da medida cautelar⁷⁹², o que seria pressuposto para atestar o *fumus boni iuris*, imprescindível às providências cautelares⁷⁹³.

O parágrafo único do artigo 1º, por sua vez, estabelece que, nas hipóteses ali elencadas, o requerimento da medida cautelar “independe da prévia constituição do crédito tributário”. Esse dispositivo foi incluído pela Lei nº 9.532, de 1997, e teve como propósito permitir que, em alguns casos, a instauração do procedimento cautelar ocorra antes mesmo da constituição do crédito⁷⁹⁴. Assim, como regra, a medida cautelar somente pode ser requerida após a constituição do crédito, mas, excepcionalmente, pode ser requerida antes disso⁷⁹⁵. As hipóteses em que esse requerimento prévio é admitido constam dos incisos V, alínea “b”, e VII, do artigo 2º: quando o devedor, após notificado para proceder ao recolhimento do valor devido, põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; ou quando aliena bens ou direitos sem comunicar ao órgão da Fazenda Pública, nos casos em que essa comunicação é exigida por lei. Pelo visto, essas situações foram

⁷⁸⁹ FUJITA, Sérgio Akira. *Análise da cobrança administrativa fiscal federal* cit., p. 33.

⁷⁹⁰ Redação dada pela Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, posteriormente convertida na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

⁷⁹¹ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 11.

⁷⁹² Artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.397, de 1992.

⁷⁹³ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 38.

⁷⁹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos nº 644/MF, de 14 de novembro de 1997. *Diário do Congresso Nacional Sessão Conjunta*, Brasília, ano 52, n. 26, p. 18021-18027, 2 dez. 1997. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14400?sequencia=1>. Acesso em: 31 jul. 2023.

⁷⁹⁵ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 15.

consideradas pelo legislador como as mais ameaçadoras à satisfação do crédito, por efetivamente revelarem o intento do sujeito passivo em frustrar a cobrança.

Entretanto, a expressão “constituição do crédito” utilizada pelo legislador é pouco elucidativa no contexto do direito tributário brasileiro, especialmente pela distinção que se faz entre “constituição do crédito tributário” e “constituição definitiva do crédito tributário”. Assim, predominantemente, a doutrina associa a expressão a dois possíveis momentos⁷⁹⁶.

Parte da doutrina, considerando que a constituição do crédito ocorre com o lançamento, entende que a medida cautelar seria cabível, como regra, a partir desse ato, com base na literalidade do artigo 142 do CTN, segundo o qual compete à autoridade administrativa “constituir o crédito tributário pelo lançamento”⁷⁹⁷. Excepcionalmente, com base no retromencionado parágrafo único do artigo 1º, a medida cautelar poderia ser requerida antes mesmo do lançamento, bastando “um começo de constituição”⁷⁹⁸.

Uma segunda corrente entende que o legislador se refere, na verdade, à constituição definitiva do crédito tributário, o que só ocorre quando se encerra a discussão administrativa sobre a legalidade do lançamento, de modo que a medida cautelar fiscal somente poderia ser requerida quando a exigência se tornasse indiscutível na esfera administrativa⁷⁹⁹. Então, com base nesse entendimento, a medida poderia ser requerida “à luz de um ato de lançamento ainda não definitivamente julgado” na seara

⁷⁹⁶ Não se ignora que, no Direito brasileiro, há quem entenda que a constituição do crédito tributário se dá com a ocorrência do fato gerador, e o lançamento consistiria apenas na formalização da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido e citando tributaristas brasileiros como Roque Antonio Carrazza, José Eduardo Soares de Melo e Paulo de Barros Carvalho: SANTANA, Renata Cassia de. A constituição do crédito tributário e a prova de sua literalidade na medida cautelar fiscal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 153-159, p. 154-155. No entanto, apesar desse entendimento, diferentemente do que vimos em relação a Portugal, não identificamos quem diga que a medida cautelar poderia ser requerida desde a ocorrência do fato gerador.

⁷⁹⁷ DELGADO, José Augusto. *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal* cit., p. 79-80, para quem “por crédito tributário constituído deve ser entendido aquele materializado pela via do lançamento”. E mais: PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário* cit., p. 606-607; ROCHA, Joaquim Freitas da; STRÄTZ, Murilo. *A tipicidade cautelar fiscal* cit., p. 437; e SILVA, Antônio Ezequiel da. *Medida cautelar fiscal* cit., p. 9.

⁷⁹⁸ SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. *Das indisponibilidades* cit., p. 208. Em sentido contrário, rechaçando a possibilidade de ser requerida a medida cautelar fiscal antes da própria existência do crédito tributário: DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FELIZARDO, Marília do Amaral. *Medida Cautelar Fiscal*. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários*: 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Noeses, 2018. p. 783-821, p. 796. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/medida-cautelar-fiscal-por-marcelo-de-lima-castro-diniz-e-marilia-do-amaral-felizardo/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

⁷⁹⁹ ABREU, Vinícius Caldas da Gama e. *Medida Cautelar Fiscal* cit., p. 12; e LIMA NETO, Francisco Vieira. *Comentários à Lei de Medida Cautelar Fiscal* cit., p. 28.

administrativa apenas nas hipóteses referidas no parágrafo único do artigo 1º⁸⁰⁰ e, em todos os demais casos, a medida cautelar dependeria da conclusão do processo administrativo fiscal.

A análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁸⁰¹ nos permitiu identificar que em alguns casos consignou-se o entendimento de que a “constituição do crédito tributário”, referida pela Lei nº 8.397, de 1992, corresponde à ocorrência do lançamento, comunicado ao sujeito passivo, e não à constituição definitiva do crédito⁸⁰². Quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.127.933/RJ, em 3 de fevereiro de 2011, a 1ª Turma considerou que a medida cautelar fiscal pode ser intentada mesmo antes da constituição do crédito nas hipóteses excepcionais previstas no parágrafo único do artigo 1º, o que, no caso concreto, consistiu em admitir o cabimento da medida cautelar mesmo antes do sujeito passivo ter sido cientificado do lançamento⁸⁰³.

A maioria das decisões em que o tema foi discutido, no entanto, revelam que o Tribunal tem exigido que o crédito tributário esteja definitivamente constituído, ou seja, além de ter ocorrido o lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo, a exigência não pode mais ser passível de discussão na seara administrativa⁸⁰⁴. Isso porque o Tribunal considera que a propositura de reclamações e recursos administrativos, por se tratar de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, afasta, em regra, o cabimento da medida cautelar fiscal⁸⁰⁵. O mesmo fundamento embasa as decisões que afastam o cabimento da medida cautelar fiscal quando o sujeito passivo tiver optado por parcelar o

⁸⁰⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* cit., p. 304.

⁸⁰¹ A pesquisa jurisprudencial foi realizada nos meses de julho e agosto de 2023, no site do próprio STJ. Como critério de pesquisa, foi utilizada exclusivamente a expressão “medida cautelar fiscal”, sem fixação de limite temporal. O sistema retornou como resultado 174 acórdãos, cujas ementas foram lidas com a finalidade de identificar acórdãos que versavam sobre os temas abordados neste tópico. A partir desse levantamento, constatamos que 37 acórdãos se enquadravam, em alguma extensão, em nosso critério de busca. Portanto, esses acórdãos foram analisados e as conclusões às quais o Tribunal chegou encontram-se refletidas neste parágrafo e nos seguintes.

⁸⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao REsp n. 466.723/RS*. Relatora: Ministra Denise Arruda, 6 de junho de 2006. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 1 fev. 2024.

⁸⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao REsp n. 1.127.933/RJ*. Relator: Ministro Luiz Fux, 3 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

⁸⁰⁴ Nesse sentido, ver por todos: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgInt no REsp 1876108/RS*. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, 1 de março de 2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

⁸⁰⁵ Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgInt no AREsp n. 1.322.410/ES*. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, 3 de março de 2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

crédito tributário devido⁸⁰⁶, hipótese em que a exigibilidade do crédito também é suspensa, com base no artigo 151, inciso VI, do CTN. Essa regra, no entanto, é rechaçada quando se verifica a ocorrência das situações previstas no artigo 2º, inciso V, alínea “b”, e inciso VII, da Lei nº 8.397, de 1992, ou seja, quando o devedor “põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros” ou “aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente”, respectivamente. Nessas situações, o Tribunal admite que a medida cautelar seja proposta antes da constituição definitiva do crédito e mesmo que seja verificada alguma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito⁸⁰⁷.

Outro tema que se destaca, quando da análise da jurisprudência do STJ, diz respeito ao efeito da adesão a parcelamento sobre medida cautelar fiscal concedida anteriormente. Como visto, para o Tribunal, o parcelamento impede, em regra, a concessão superveniente da medida cautelar fiscal, uma vez que se trata de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. No entanto, em se tratando de medida cautelar fiscal concedida anteriormente à adesão ao parcelamento, o Tribunal tem entendido que o efeito da medida é mantido⁸⁰⁸⁻⁸⁰⁹. Tal entendimento encontra-se em consonância com o disposto no artigo 12, parágrafo único, da Lei nº 8.397, de 1992: “Salvo decisão em contrário, a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário ou não tributário”. No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, em que a instituição de parcelamentos especiais de dívidas tributárias sempre foi corriqueira e a adesão é condicionada a poucas exigências, essa previsão é importante, pois inviabiliza qualquer intento do sujeito passivo de aderir a parcelamento com o único propósito de fazer cessar a indisponibilidade de um bem.

⁸⁰⁶ Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao REsp. 1.214.033/RJ*. Relator Ministro: Mauro Campbell, 27 de agosto de 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

⁸⁰⁷ Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao REsp n. 1.825.638/PR*. Relator Ministro: Herman Benjamin, 5 de setembro de 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

⁸⁰⁸ Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgInt no REsp n. 1.759.512/RS*. Relator: Ministro Francisco Falcão, 15 de outubro de 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

⁸⁰⁹ Em reforço, convém registrar que, quando do julgamento do Tema 1.012, na sistemática de recursos repetitivos, em que se discutiu sobre a “possibilidade de manutenção de penhora de valores via sistema BACENJUD no caso de parcelamento do crédito fiscal executado (art. 151, VI, do CTN)”, firmou-se a tese no sentido de que, em caso de concessão de parcelamento, o bloqueio de ativos financeiros fica mantido se a concessão ocorrer em momento posterior à constrição. No entanto, o bloqueio de valores deve ser levantado se ocorrer posteriormente à concessão do parcelamento. Nesse sentido, ver o acórdão representativo da controvérsia: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao REsp n. 1.696.270/MG*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 8 de junho de 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

Em geral, a posição restritiva adotada pelo STJ ameaça a utilidade e a efetividade da medida cautelar fiscal. O momento em que o crédito tributário fica mais vulnerável é durante a vigência de causas suspensivas de sua exigibilidade (dentre as quais destacamos as reclamações e os recursos administrativos), quando não podem ser adotadas medidas voltadas à cobrança desse crédito e nenhuma garantia foi prestada pelo sujeito passivo. Nesse contexto, a medida cautelar fiscal seria uma importante medida para assegurar a futura cobrança do crédito⁸¹⁰.

Com essa visão, nos filiamos à corrente que entende que a Lei nº 8.397, de 1992, não exige, para a instauração do procedimento cautelar fiscal, a constituição definitiva do crédito, mas apenas a sua formalização pelo lançamento, consubstanciado no auto de infração ou na notificação de lançamento⁸¹¹, uma vez que a própria lei não faz referência à constituição “definitiva”, e a eventual obrigatoriedade de aguardar a constituição definitiva do crédito poderia pôr em causa o propósito de acautelamento do crédito tributário, razão de existir da medida cautelar fiscal.

Por sua vez, o advento do parágrafo único do artigo 1º, passando a admitir o requerimento da medida cautelar independentemente da “prévia constituição do crédito tributário” em algumas hipóteses, teve como objetivo permitir o ajuizamento da ação cautelar antes mesmo da formalização do lançamento, no curso da fiscalização, quando o Fisco se deparar com situações que evidenciam o propósito de dilapidação patrimonial.

Ressaltamos que a utilidade da medida cautelar, enquanto instrumento assecuratório do crédito diante de propósitos evasivos do sujeito passivo, se manifesta especialmente quando o crédito tributário ainda não pode ser exigido coercitivamente, isto é, ao longo da tramitação do processo administrativo fiscal. A importância da providência cautelar é ainda mais relevante num contexto como o brasileiro, em que a exigibilidade do crédito tributário permanece suspensa até o encerramento da discussão administrativa, independentemente de prestação de garantia.

3.1.4 Arrolamento de bens e direitos

O arrolamento de bens e direitos é uma medida administrativa que se traduz na identificação e na elaboração de lista contendo os bens e direitos pertencentes ao sujeito

⁸¹⁰ No mesmo sentido, mas em relação à pendência de parcelamento: FUJITA, Sérgio Akira. *Análise da cobrança administrativa fiscal federal* cit., p. 36.

⁸¹¹ Artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

passivo. Machado Segundo explica que “consiste em mero inventário, ou relação, de todo o patrimônio do sujeito passivo”⁸¹². No entanto, o arrolamento é limitado aos bens e direitos suscetíveis de registro público, e em valor suficiente para a quitação dos créditos tributários sob responsabilidade do sujeito passivo⁸¹³.

Essa medida tem como propósito o acompanhamento da situação patrimonial do sujeito passivo pela administração tributária, desde o lançamento⁸¹⁴, a fim de evitar a dilapidação do patrimônio, prejudicial à futura cobrança. Por isso, a legislação trata o arrolamento como medida de proteção ao crédito tributário⁸¹⁵ ou como medida de defesa do crédito tributário⁸¹⁶. Além disso, a existência do arrolamento permite que sejam conhecidos os bens e direitos que podem ser objeto de penhora, no âmbito do processo de execução fiscal⁸¹⁷, o que, por tornar a atuação da administração tributária mais eficiente, contribui para a maior efetividade na recuperabilidade do crédito tributário.

Contudo, a medida não é aplicável a todos os sujeitos passivos de crédito tributário formalizado por meio de lançamento de ofício. O legislador limitou a sua aplicação aos casos em que o sujeito passivo “aparenta não apresentar recursos suficientes à satisfação da obrigação tributária”⁸¹⁸ ou “apresente débitos significativos e risco razoável de insolvência”, condições verificadas a partir da soma do crédito tributário devido e sua representatividade perante o patrimônio do devedor⁸¹⁹. Dessa forma, para que se proceda ao arrolamento de bens, devem ser observados dois requisitos cumulativos⁸²⁰: a soma dos créditos tributários de responsabilidade do sujeito passivo deve ser superior a dois milhões de reais⁸²¹⁻⁸²²; e essa soma deve exceder 30% do seu patrimônio conhecido⁸²³, o

⁸¹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* cit., p. 314. Também define o arrolamento como “mero inventário ou levantamento de bens do contribuinte”: MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 659.

⁸¹³ Quando os bens e direitos sujeitos a registro público não forem suficientes para a garantia do crédito tributário, é admitido que outros bens e direitos sejam objeto de arrolamento, para fins de complementação de valor. Sobre esses limites: Artigo 64-A da Lei nº 9.532, de 1997; e Artigos 6º e 7º da Instrução Normativa RFB nº 2.091, de 22 de junho de 2022, que estabelece os requisitos para arrolamento de bens e direitos, no âmbito da RFB.

⁸¹⁴ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 183.

⁸¹⁵ Nesse sentido: Medida Provisória nº 1.602, de 1997, convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

⁸¹⁶ Nesse sentido: Seção VI do Capítulo I do Título II do Decreto nº 7.574, de 2011.

⁸¹⁷ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário* cit., p. 251.

⁸¹⁸ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 184.

⁸¹⁹ BENNINI, Antônio Augusto. Arrolamento fiscal de bens e direitos: instrumento legal e eficaz no combate à sonegação fiscal – estudo comparativo da legislação à luz da jurisprudência. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 15, n. 178, p. 9-24, dez. 2015, p. 9.

⁸²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 543.

⁸²¹ Artigo 1º do Decreto nº 7.573, de 29 de setembro de 2011. Esse valor pode ser aumentado pelo Poder Executivo, conforme autorização legislativa constante do § 10 do artigo 64, da Lei nº 9.532, de 1997.

⁸²² Esse valor corresponde a aproximadamente 370.000 euros.

⁸²³ Artigo 64, caput, da Lei nº 9.532, de 1997.

que corresponde, na falta de outros elementos indicativos, ao valor constante da última declaração de rendimentos apresentada⁸²⁴.

O arrolamento aqui estudado não se assemelha ao previsto na legislação portuguesa, especificamente no artigo 140º do CPPT. O arrolamento fiscal previsto na legislação brasileira não acarreta a constrição do patrimônio do sujeito passivo, nem limita o exercício do direito de propriedade, já que não impede o uso, o gozo e a disposição dos bens⁸²⁵. A medida tem como principal efeito legal criar para o sujeito passivo, a partir da notificação do ato de arrolamento, a obrigação de comunicar ao Fisco a ocorrência de transferência, alienação ou oneração dos bens e direitos objeto do arrolamento⁸²⁶. O descumprimento dessa formalidade autoriza o requerimento de medida cautelar⁸²⁷.

Para dar publicidade e assegurar o conhecimento de terceiros⁸²⁸ e, ao mesmo tempo, permitir o monitoramento dos negócios jurídicos celebrados pelo sujeito passivo com relação aos bens e direitos arrolados, o termo de arrolamento deve ser registrado, independentemente de pagamento de custas ou emolumentos, nas repartições competentes⁸²⁹. Assim, por exemplo, em se tratando de arrolamento de bem imóvel, a medida deve ser averbada à matrícula do respectivo imóvel, no cartório de registro de imóveis, enquanto, em se tratando de bens móveis e direitos, o registro do termo de arrolamento deve ocorrer nos órgãos ou entidades onde, por força de lei, sejam registrados ou controlados.

O registro cria para o órgão de registro público algumas obrigações. O sujeito passivo pode solicitar a liberação dos bens e direitos arrolados, devendo, para tanto, apresentar a comprovação de que comunicou à RFB a alienação, a oneração ou a transferência a qualquer título. Diante desse pedido, o órgão de registro público deve proceder a liberação no prazo de 30 dias⁸³⁰, independentemente de apreciação, deferimento ou autorização da RFB⁸³¹, de modo que a existência de arrolamento não pode ser empecilho ao registro do negócio. Ao mesmo tempo, o órgão de registro tem a

⁸²⁴ Artigo 64, § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997.

⁸²⁵ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 186 e 196; BENNINI, Antônio Augusto. *Arrolamento fiscal de bens* cit., p. 9.

⁸²⁶ SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. *Das indisponibilidades* cit., p. 204.

⁸²⁷ Artigo 64, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.532, de 1997.

⁸²⁸ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 187.

⁸²⁹ Artigo 64, § 5º, da Lei nº 9.532, de 1997.

⁸³⁰ Artigo 64, § 11, da Lei nº 9.532, de 1997.

⁸³¹ Artigo 13, parágrafo único, da IN RFB nº 2.091, de 2022.

obrigação de comunicar à RFB, no prazo de 48 horas, o cancelamento da averbação do arrolamento, sob pena de aplicação de multa pelo descumprimento⁸³².

Apesar de o arrolamento não impedir a alienação, oneração ou transferência dos bens ou direitos, pode criar alguns constrangimentos para o sujeito passivo, especialmente em face da publicidade inerente à medida⁸³³. Alguns constrangimentos indicados pelos críticos a essa medida administrativa⁸³⁴ incluem: desvalorização do bem e dificuldades na alienação ou na consecução de atividades negociais, provocadas pela publicidade decorrente da averbação do termo de arrolamento no órgão de registro; registro da existência do arrolamento na certidão de regularidade fiscal; e a possibilidade de o arrolamento funcionar como medida preparatória à cautelar fiscal⁸³⁵.

Contudo, o arrolamento é uma medida adequada para assegurar o acompanhamento da situação patrimonial do sujeito passivo, permitindo que a administração tributária, enquanto credora, institua uma certa blindagem sobre os bens e direitos arrolados⁸³⁶. Esse acompanhamento é realizado meramente pelo conhecimento dos elementos integrantes do patrimônio e pela comunicação estabelecida entre sujeito passivo e RFB ou entre órgãos de registro público e RFB. O controle exercido por meio do arrolamento tem especial relevância num contexto, como o brasileiro, em que a exigibilidade do crédito tributário pode permanecer suspensa por longo período, sem qualquer garantia de sua futura cobrança. Por último, embora possa causar os constrangimentos acima mencionados, a medida não é excessiva, já que não causa limitações ao exercício do direito de propriedade e nem consiste em um ato de cobrança, como vem entendendo o STJ⁸³⁷, além de ser admissível a substituição do bem ou direito arrolado por outro bem ou direito, de valor igual ou superior⁸³⁸.

⁸³² Artigo 14, inciso II, da IN RFB nº 2.091, de 2022.

⁸³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* cit., p. 467.

⁸³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 543-546; CAVALCANTE, Mantovani Colares. O arrolamento fiscal como ato administrativo de múltiplos efeitos: a garantia da garantia do crédito tributário. *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários: IBET*, São Paulo, 2018, p. 10-11. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/09/Mantovanni-Colares.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2024.

⁸³⁵ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 661.

⁸³⁶ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 183.

⁸³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgRg nos EDcl no REsp nº 1.190.872/RJ*. Relator: Ministro Humberto Martins, 12 de abril de 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 5 fev. 2024; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao REsp nº 1.099.026/SC*. Relator: Ministro Herman Benjamin, 12 de maio de 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 5 fev. 2024.

⁸³⁸ Artigo 64, § 12, da Lei nº 9.532, de 1997.

Da configuração legal e regulamentar do arrolamento, é possível extrair algumas limitações que prejudicam a sua efetividade enquanto medida de acompanhamento.

Em primeiro lugar, como vimos, ela não alcança todos os sujeitos passivos de crédito tributário formalizado mediante lançamento de ofício, apenas aqueles que se enquadram nos requisitos quantitativos definidos pela legislação. A verificação quanto ao cumprimento desses requisitos ocorre por ocasião do respectivo lançamento, formalizando-se o arrolamento neste momento, como tem apontado a doutrina⁸³⁹. Não há nenhum indicativo na legislação de que o patrimônio dos demais sujeitos passivos não considerados aptos ao arrolamento naquele momento seja monitorado enquanto suspensa a exigibilidade do crédito. Isso só ocorrerá se contra esse sujeito passivo for formalizada nova exigência, quando o Fisco reavaliará se os requisitos para o arrolamento estão configurados. Nos demais casos, eventual decaimento patrimonial do sujeito passivo poderá não ser percebido.

Em segundo lugar, o cálculo dos valores para fins de definição do cabimento ou não do arrolamento não leva em consideração os débitos confessados passíveis de imediata inscrição em dívida ativa da união⁸⁴⁰. Reduz-se, assim, o montante para a verificação do cumprimento dos requisitos, beneficiando o sujeito passivo, embora o débito, apesar de confessado, não tenha sido pago.

Outra limitação concernente ao arrolamento é o custo que o acompanhamento da situação patrimonial do sujeito passivo pode acarretar à administração tributária, especialmente em termos de alocação de funcionários, o que é apontado como uma das justificativas para a medida só ser cabível quando a soma dos créditos tributários tiver valor expressivo⁸⁴¹. No entanto, em face dos avanços tecnológicos, do aumento das obrigações declaratórias do sujeito passivo e das informações que devem ser compartilhadas com a administração tributária por diferentes órgãos da Administração Pública e órgãos de registro público⁸⁴² é possível que o procedimento de arrolamento de bens seja aprimorado, incluindo todos os sujeitos passivos de crédito tributário formalizado por meio de lançamento de ofício ou levando em consideração critérios que

⁸³⁹ ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal* cit., p. 183; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário* cit., p. 313.

⁸⁴⁰ Artigo 2º, § 1º, da IN RFB nº 2.091, de 2022.

⁸⁴¹ BENNINI, Antônio Augusto. *Arrolamento fiscal de bens* cit., p. 11.

⁸⁴² Os Serventuários da Justiça, responsáveis por Cartórios de Notas, de Registro de Imóveis e de Títulos e Documentos, devem entregar à RFB declaração sobre operações imobiliárias, relativa às operações imobiliárias em geral, conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.112, de 28 de dezembro de 2010.

vão além dos atuais critérios quantitativos. Nesse sentido, podem ser levados em conta critérios como o índice de inadimplência do sujeito passivo e indicativos de redução da atividade econômica.

3.2 Fundamentos constitucionais para a adoção de mecanismos reforçados de tutela do crédito tributário

Os tribunais brasileiros recorrem a princípios e normas constitucionais, como o princípio do contraditório, da ampla defesa, a reserva de jurisdição e o direito à propriedade, para fundamentar a inconstitucionalidade de mecanismos implementados pelo legislador com o propósito de robustecer a tutela do crédito tributário. Reforçam, assim, uma cultura de proteção ao contribuinte em detrimento do crédito tributário⁸⁴³.

Neste tópico, vamos demonstrar que da Constituição brasileira também é possível extrair fundamentos que justificam a adoção de mecanismos reforçados de tutela do crédito.

A Constituição brasileira disciplina de forma bastante ampla o Sistema Tributário Nacional, dispondo sobre princípios gerais, limitações ao poder de tributar, espécies de tributos, características elementares dos impostos e repartição das receitas tributárias entre os entes da federação. Apesar disso, não possui preceito expresso sobre a finalidade desse sistema, diferentemente de Portugal, cuja Constituição dispõe, no nº 1 do artigo 103º, que: “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Apesar disso, o Estado brasileiro se organiza como um Estado Fiscal⁸⁴⁴. Em consonância com a acepção de Casalta Nabais, ele é “financiado fundamentalmente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos, e não com base em outros tributos ou outro tipo de receitas, acabando, deste modo, estes por terem uma característica

⁸⁴³ Gustavo Campos aponta que, na década de 1990, o governo brasileiro optou por incrementar a arrecadação espontânea, majorando alíquotas e criando tributos, em vez de combater a evasão fiscal. Para o autor, essa política gerou mais resistência à tributação e causou certa condescendência com os devedores. Nesse cenário, “criou-se a cultura da ‘legítima defesa tributária’, não se recriminando quem busca fugir ao pagamento de tributos”. O autor acrescenta que “talvez por isso, o Judiciário brasileiro tem, muitas vezes, interpretado a legislação atinente ao procedimento de cobrança do tributo de forma a proteger o contribuinte-devedor, retirando a efetividade da recuperação do crédito público”. CAMPOS, Gustavo Caldas Guimaraes de. *Execução fiscal e efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 41.

⁸⁴⁴ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020, p. 14.

marginal”⁸⁴⁵. Com efeito, não há na Constituição brasileira “a previsão de fontes não fiscais relevantes para a obtenção de receitas públicas”⁸⁴⁶, sendo a exploração direta de atividade econômica pelo Estado restrita às hipóteses expressamente admitidas pela própria Constituição e justificadas por razões de segurança nacional ou relevante interesse coletivo⁸⁴⁷. Nesse contexto, a tributação sobressai como fonte de financiamento do Estado, cuja finalidade corresponde à satisfação das necessidades públicas⁸⁴⁸.

Dessa forma, prevalece o interesse público na arrecadação de receitas tributárias. Dentre outros propósitos⁸⁴⁹, o § 6º do artigo 150 da Constituição brasileira indica a preocupação do constituinte com a preservação dessa arrecadação e com o equilíbrio das finanças públicas, ao dispor que a concessão de qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, depende de lei específica que regule exclusivamente essas matérias ou o tributo a que se refiram. Diante dessa determinação, o legislador é obrigado a colocar uma lupa sobre a concessão de incentivos fiscais⁸⁵⁰, os quais têm o potencial de minar as receitas públicas. Em outras palavras, a limitação imposta pelo constituinte visa à preservação do interesse público, ao impor condições que levam indiretamente à manutenção da arrecadação de receitas tributárias. Medidas voltadas para o reforço da cobrança do crédito tributário caminham na mesma direção.

No ordenamento jurídico brasileiro, a preocupação com a preservação do crédito e com a certeza do seu recebimento consta do Código Tributário Nacional. Em seu artigo 141, o CTN estabelece que a modificação, a extinção e a suspensão do crédito tributário regularmente constituído (pelo lançamento) somente ocorre nos casos previstos em lei. Além disso, estabelece que a efetivação do crédito e as suas garantias não podem ser dispensadas pela Administração, sob pena de responsabilidade funcional⁸⁵¹. Nos artigos

⁸⁴⁵ NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015. v. 4, p. 103-133, p. 104.

⁸⁴⁶ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário* cit., p. 14.

⁸⁴⁷ Artigo 173 da CRFB.

⁸⁴⁸ ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro* cit., p. 158.

⁸⁴⁹ Gilson Bonfim considera que essa norma decorreu da preocupação do constituinte “com a moralidade, responsabilidade, transparência e equilíbrio das finanças públicas”. Além disso, relaciona-se ao propósito de aumentar o conhecimento e o controle sobre os incentivos tributários (BONFIM, Gilson. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015, p. 101 e 103).

⁸⁵⁰ BONFIM, Gilson. *Incentivos tributários* cit., p. 101. O autor explica: “O objetivo do dispositivo foi afastar prática comum e deletéria de nosso Congresso, onde alguns parlamentares incluíam dispositivos relacionados à remissão ou anistia (por exemplo) em projetos de lei que tratavam de outras matérias”.

⁸⁵¹ Sobre a relação dessa disposição legal com o “princípio da indisponibilidade dos interesses públicos”: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 374.

183 a 193, disciplina as garantias⁸⁵² e os privilégios do crédito, admitindo que outras garantias sejam previstas em lei⁸⁵³. Nos artigos 128 a 138, dispõe sobre a responsabilidade tributária, atribuindo a terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo, em alguns casos.

Contudo, como vimos, os mecanismos vigentes na legislação brasileira que têm como propósito a preservação do crédito tributário enquanto resta pendente decisão administrativa acerca da legalidade do lançamento resumem-se à medida cautelar fiscal e ao arrolamento de bens e direitos – medidas insuficientes para o cumprimento do seu propósito. Ao adotar mecanismos que reforçam a garantia do crédito, assegurando a sua futura cobrança, o legislador protege o direito do Estado, evitando que a cobrança seja frustrada. Por outro lado, quando meios reforçados de tutela deixam de ser implementados, há o risco de que o crédito não seja satisfeito, por diferentes fatores inerentes à passagem do tempo ou decorrentes da conduta do sujeito passivo. Nesse contexto, fundamentos relevantes do direito fiscal e da ordem econômica podem ser comprometidos, como o princípio da capacidade contributiva, o princípio da igualdade e o princípio da livre concorrência.

O princípio da capacidade contributiva impõe que pessoas com igual capacidade contributiva paguem a mesma quantia em impostos, e aquelas com diferente capacidade contributiva paguem uma quantia diferente⁸⁵⁴. Por conseguinte, e como decorrência do princípio da igualdade fiscal, Casalta Nabais explica que o dever de pagar impostos é aferido com base no critério da capacidade contributiva⁸⁵⁵. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva corresponde à manifestação do princípio da igualdade no domínio dos impostos⁸⁵⁶ e é considerado um princípio estruturante do Direito Fiscal⁸⁵⁷.

⁸⁵² Esclarece Schoueri que “em sentido amplo, garantias são todas as medidas adotadas pelo legislador para assegurar o cumprimento da obrigação tributária” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* cit., p. 893). As “garantias” previstas no CTN não equivalem à garantia prestada para a paralisação da execução fiscal, prevista na legislação portuguesa.

⁸⁵³ Sobre a relação das garantias e privilégios do crédito tributário com a supremacia do interesse público: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 541.

⁸⁵⁴ DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal* cit., p. 222; PEREIRA, Paula Rosado. *Manual de IRS*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2021, p. 24.

⁸⁵⁵ NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 154-155.

⁸⁵⁶ NABAIS, Casalta. *Direito fiscal* cit., p. 155.

⁸⁵⁷ DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal* cit., p. 223. No contexto brasileiro, Sérgio André Rocha considera o princípio da capacidade contributiva como “pedra fundamental do Sistema Tributário Nacional” (ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário* cit., p. 80).

A Constituição brasileira concretiza o princípio da capacidade contributiva, especialmente no § 1º do artigo 145⁸⁵⁸, dispondo que: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”⁸⁵⁹. Paulo de Barros Carvalho adverte que, mesmo se a Constituição brasileira nada previsse expressamente sobre o princípio da capacidade contributiva, ele “persistiria no direito brasileiro como formulação implícita nas dobras do primado da igualdade”⁸⁶⁰. Com efeito, ao dispor sobre as limitações ao poder de tributar, a CRFB veda expressamente que os entes tributantes instituem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”⁸⁶¹.

O princípio da capacidade contributiva deve ser observado pelo legislador quando da determinação dos fatos que passarão a configurar hipóteses de incidência tributária e dos elementos caracterizadores do imposto, como a incidência objetiva, incidência subjetiva, determinação da matéria tributável e os elementos de quantificação. Ao mesmo tempo, o princípio também deve ser observado quando da aplicação da lei pela administração tributária e pelos tribunais⁸⁶². No ordenamento brasileiro, corrobora a extensão desse princípio o supracitado § 1º do artigo 145 da CRFB, o qual contém norma

⁸⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 340; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 93. Para os desdobramentos do princípio da capacidade contributiva na CRFB: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva* cit., p. 98-107.

⁸⁵⁹ Apesar de a Constituição brasileira fazer referência à “capacidade econômica” e não “capacidade contributiva”, Ricardo Lobo Torres considera as expressões equivalentes. Para ele, “capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário* cit., p. 91). Para Daniel Serra Lima, as distinções entre “capacidade econômica” e “capacidade contributiva” que por vezes são feitas pela doutrina brasileira não possuem “grande relevância prática” (LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in) eficácia*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 119).

⁸⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método* cit., p. 340.

⁸⁶¹ Artigo 150, inciso II, da CRFB. Segundo Hugo de Brito Machado, “a obediência ao princípio da capacidade contributiva implica o tratamento isonômico dos contribuintes”, sendo inerente à ideia de justiça (MACHADO, Hugo de Brito. *A capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 100, p. 23-31, jul./ago. 2019, p. 27).

⁸⁶² DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal* cit., p. 223; TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 361-373, p. 362-363. Klaus Tipke defende que a igualdade da tributação conforme a capacidade contributiva exige que as autoridades fiscais apliquem as leis tributárias de modo igual, sendo primordial que “as situações fáticas sejam esclarecidas de modo eficiente – igualmente eficiente”. Na doutrina brasileira, para a “eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva”: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 344-350.

expressa, dirigida à administração tributária, acerca da sua atuação na identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, com o propósito de garantir efetividade da tributação segundo a capacidade econômica dos contribuintes⁸⁶³. Essa atuação deve respeitar os direitos individuais e ser empreendida nos termos da lei.

A observância aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva impõe que a cobrança dos impostos também seja efetiva⁸⁶⁴. Isso porque não se deve ignorar que a relação tributária também comporta um nível obrigacional, consistente na relação entre a Fazenda Pública, enquanto credora, e os sujeitos passivos, enquanto devedores⁸⁶⁵. O princípio da capacidade contributiva implica que todos contribuam com a satisfação das necessidades do Estado na medida de sua capacidade⁸⁶⁶, ou seja, aqueles que possuem capacidade contributiva semelhantes devem pagar impostos equivalentes. Nesse sentido, o ordenamento jurídico deve assegurar que todos efetivamente cumpram com suas obrigações tributárias, sob pena de violação da igualdade material que se buscou tutelar quando da atividade legislativa e da aplicação da lei pela administração tributária.

A violação do princípio da igualdade é evidente quando alguns pagam e outros não, embora, de acordo com a lei, todos devessem pagar. Eventuais fragilidades observadas no tratamento equitativo entre os contribuintes podem afetar o equilíbrio concorrencial, especialmente se estivermos diante de contribuintes cumpridores e não cumpridores, de um mesmo ramo de atividade econômica. Nesse contexto, verifica-se a ofensa à livre concorrência, especificamente na acepção que a correlaciona ao princípio da igualdade e que, segundo Luís Eduardo Schoueri, corresponde a “uma garantia de

⁸⁶³ A importância da identificação da efetiva capacidade contributiva do contribuinte como forma de realizar a igualdade entre os cidadãos fundamentou a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a constitucionalidade do artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Esse dispositivo autoriza que autoridades fiscais tributárias examinem documentos, livros e registros de instituições financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao RE nº 601.314*. Relator: Ministro Edson Fachin, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2689108>. Acesso em: 8 fev. 2024.

⁸⁶⁴ DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal* cit., p. 364; CAMPOS, Gustavo Caldas Guimaraes de. *Execução fiscal e efetividade* cit., p. 38.

⁸⁶⁵ NABAIS, José Casalta. A impugnação unitária do acto tributário. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2018. v. 4, p. 121-143, p. 122-125.

⁸⁶⁶ CAMPOS, Diogo de Leite. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade – Princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina, 2018. v. 1, p. 121-151, p. 127. Segundo o autor, a capacidade contributiva dialoga com as normas da igualdade, da generalidade e da justiça tributária. Considera que, “em sua vertente positiva, a capacidade contributiva significa que todo aquele que dispõe de rendimentos ou riqueza ou realiza despesa deverá pagar impostos”.

oportunidades iguais a todos os agentes, ou de disputa, em condições de igualdade, em um mercado com diversos agentes”⁸⁶⁷. Esse princípio é um dos princípios orientadores da ordem econômica brasileira⁸⁶⁸, ensejando que eventuais desequilíbrios concorrenciais indevidos devam ser evitados⁸⁶⁹.

Analisando a relação entre a tributação e a livre concorrência, Schoueri explica que distinções na tributação podem ser provocadas pelas “brechas” e pelo tratamento privilegiado que exsurge da própria legislação tributária, mas também decorrem de práticas evasivas dos contribuintes ou mesmo de decisões judiciais que os colocam em posição vantajosa. Essas condições provocam distúrbios concorrenciais que podem resultar no afastamento do mercado daqueles que suportam o ônus do tributo⁸⁷⁰.

Marco Aurélio Greco explica que a possibilidade de que o tributo cause interferências no regime de competição entre as empresas existe quando ele não é adequadamente formulado ou não é devidamente exigido. Assim, as interferências na competição podem surgir “tanto em razão de as leis fiscais gerarem distorções ou desigualdades num mesmo setor, como também podem surgir se as leis estão adequadamente formuladas, mas sua aplicação concreta não fizer com que sua potencialidade total se efetive”⁸⁷¹.

Das considerações desses autores, é possível extrair que a influência negativa da tributação na concorrência se manifesta não apenas em função de problemas na elaboração da norma, mas também na aplicação dessa norma. Nesse momento, os contribuintes podem ser colocados em situação de desigualdade, seja pela deficiência na identificação da capacidade contributiva, seja pelo não cumprimento da obrigação de pagamento do imposto. Isso quer dizer que não basta que todos os contribuintes, em idênticas condições, estejam legalmente submetidos à mesma carga fiscal. É necessário que suportem a mesma carga fiscal. Para que isso seja garantido, a cobrança do crédito tributário não pago espontaneamente deve ser efetiva, de tal forma que se assegure que a inadimplência tributária não representa uma vantagem competitiva para o contribuinte

⁸⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* cit., p. 379-380.

⁸⁶⁸ Artigo 170, inciso IV, da CRFB.

⁸⁶⁹ A defesa da livre concorrência foi um dos fundamentos utilizados pelo STF para manter o cancelamento de registro especial de fabricante de cigarros, por descumprimento reiterado de obrigações tributárias concernentes ao pagamento de imposto incidente sobre produtos industrializados (IPI): BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à Medida Cautelar em Ação Cautelar 1.657-MC/RJ*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 27 de junho de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em: 9 fev. 2024.

⁸⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* cit., p. 382-383.

⁸⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário* cit., p. 58.

não cumpridor e não implica “sacrifício adicional por parte dos contribuintes cumpridores”⁸⁷².

Por último, a utilização de meios impugnatórios como instrumentos de planejamento fiscal, possibilidade abordada por Joaquim Freitas da Rocha⁸⁷³, também coloca em risco o princípio da igualdade e, conseqüentemente, o da livre concorrência⁸⁷⁴. O autor explica que, como a interposição de meios impugnatórios acarreta o adiamento do pagamento da dívida tributária e assegura a obtenção do *status* de “situação tributária regularizada”, o sujeito passivo pode optar por esse caminho, mesmo tendo plena consciência de que o valor cobrado é devido, por ser mais favorável aos seus negócios naquele momento. Em Portugal, como vimos, a apresentação do meio impugnatório deve ser acompanhada da prestação de garantia, o que acarreta um ônus para o sujeito passivo e assegura o Fisco do futuro pagamento do valor devido, com os acréscimos legais pertinentes.

No Brasil, na mesma linha exposta por Joaquim Freitas da Rocha, os meios impugnatórios administrativos (impugnação, recurso voluntário e recurso especial) também podem ser utilizados como instrumentos de planejamento fiscal. Todavia, além do adiamento do pagamento e da obtenção do *status* de “situação tributária regularizada”, a apresentação dos meios impugnatórios administrativos tem como efeito automático a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, portanto, a impossibilidade de serem adotados meios de cobrança pelo Fisco, enquanto pendente decisão administrativa e independentemente da prestação de garantia. Nesse contexto, a opção pelo litúgio é ainda mais vantajosa para o sujeito passivo: além de adiar o pagamento do tributo devido, o faz sem os ônus associados à prestação de garantia⁸⁷⁵. Enquanto isso, o Estado não recebe os valores exigidos e, ao mesmo tempo, não tem assegurada a futura cobrança.

⁸⁷² A conduta de fraude ou de evasão fiscal “implica necessariamente um sacrifício adicional por parte dos contribuintes cumpridores”: DOURADO, Ana Paula; MARQUES, Paulo. *Artigo 103.º* cit., p. 198.

⁸⁷³ ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo* cit., p. 75.

⁸⁷⁴ O assunto já foi abordado no item 2.3 desta dissertação, ao tratarmos sobre os fundamentos que justificam que, em Portugal, as reclamações e os recursos não tenham efeito suspensivo automático.

⁸⁷⁵ Nesse sentido, BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 9, ao qual já nos referimos supra, em que consta a seguinte manifestação da PGFN: “Para eles (os devedores), com certeza, vale a pena continuar litigando e protelar o pagamento da dívida, pois gastam menos com o processo (ainda que percam), do que recebem com os rendimentos em aplicações financeiras”.

3.3 Aderência das garantias existentes em Portugal ao sistema brasileiro

Ao tratarmos sobre a tutela do crédito tributário no Brasil, especificamente durante a revisão administrativa do lançamento tributário, observamos as suas fragilidades. As reclamações e os recursos administrativos suspendem, automaticamente, a exigibilidade do crédito tributário, o que impede a adoção de atos tendentes à cobrança coerciva por parte da administração tributária. Ao mesmo tempo, ainda que as reclamações e os recursos administrativos não tivessem essa característica, o modelo de cobrança adotado pelo Brasil impede que a execução fiscal seja instaurada antes do encerramento da discussão administrativa acerca da legalidade do crédito tributário. Nesse contexto, os únicos mecanismos de tutela do crédito admitidos no Brasil são a medida cautelar fiscal e o arrolamento de bens e direitos, os quais, em virtude de limitações legais e jurisprudenciais, não se revelam suficientes para cumprir o propósito para o qual foram criados.

Por outro lado, ao tratarmos sobre a tutela do crédito tributário em Portugal, enfatizamos características do sistema de cobrança e mecanismos de garantia previstos naquele ordenamento que são capazes de assegurar a futura satisfação do crédito tributário. Compreendemos como Portugal, ao mesmo tempo que resguarda o direito dos contribuintes à reapreciação administrativa e judicial da liquidação, tutela o crédito tributário cuja legalidade ainda está sob apreciação. A partir do estudo da legislação e da doutrina acerca do tema, identificamos os seguintes fatores: 1) a execução fiscal administrativa; 2) a possibilidade de que a execução fiscal ocorra concomitantemente com a discussão sobre a legalidade da liquidação; 3) a ausência de efeitos suspensivos dos meios de impugnação; 4) a exigência de garantia como condição para a suspensão da execução fiscal; e 5) as providências cautelares, especialmente a providência cautelar de arresto, admitida desde a ocorrência do fato gerador.

Diante desses cenários, é possível verificar que o modelo brasileiro é mais benéfico para os sujeitos passivos, especialmente pelo efeito suspensivo automático das reclamações e recursos administrativos, com todas as consequências que isso implica, como a obtenção de certidão de regularidade fiscal e as limitações quanto à admissibilidade da medida cautelar fiscal, além da vedação aos atos de cobrança. Sob outra perspectiva, o modelo coloca em risco a futura satisfação do crédito tributário, em se confirmando a legalidade de sua exigência, uma vez que o tempo de duração do processo administrativo pode ser longo e não há garantias de pagamento.

O modelo português, por sua vez, trata de forma mais equilibrada a relação entre o exercício pelo sujeito passivo de garantias impugnatórias e a necessidade de que, em paralelo, o crédito tributário seja tutelado. Se, de um lado, o sujeito passivo pode apresentar meios impugnatórios administrativos e judiciais, por outro, a administração tributária só paralisa os atos de cobrança quando assegurada a futura satisfação do crédito.

Ocorre que, ao mesmo tempo que as Constituições de ambos os países asseguram aos administrados o direito de impugnar os atos administrativos, ambos os ordenamentos jurídicos são orientados por princípios que fundamentam a adoção de mecanismos reforçados de tutela do crédito tributário. Nesse contexto, pretendemos avaliar se algumas das características do sistema de cobrança e os mecanismos de tutela existentes em Portugal são compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, com o propósito de, na seção seguinte, apresentar contributos para o aperfeiçoamento da legislação brasileira.

A característica do sistema de cobrança em Portugal que mais assegura a satisfação do crédito é a ausência de efeitos suspensivos dos meios de impugnação, sejam administrativos, judiciais ou arbitrais. Conectado com essa característica, encontra-se o mecanismo de tutela do crédito tributário concernente à exigência de prestação (ou constituição) de garantia como condição para a paralisação da execução fiscal. Enquanto isso, no Brasil, os meios de impugnação administrativos (impugnação, recurso voluntário e recurso especial) têm efeito suspensivo automático.

Como já referimos⁸⁷⁶, o fundamento legal do efeito suspensivo das reclamações e recursos consta do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. De acordo com esse dispositivo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”. Em geral, a doutrina entende que a expressão “nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” não dá margem à interpretação de que o efeito suspensivo das reclamações e recursos poderia ser restringido pelas leis reguladoras do processo⁸⁷⁷. Com base nesse entendimento, a lei pode dispor sobre os meios impugnatórios cabíveis e seus pressupostos, e, uma vez apresentados quaisquer desses meios, a exigibilidade do crédito tributário deve ser suspensa independentemente de outras condições.

Contudo, a análise do processo legislativo que deu origem ao inciso III do artigo 151 do CTN indica que o propósito desse dispositivo era que a lei reguladora do processo

⁸⁷⁶ Ver item 3.1.1, supra.

⁸⁷⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 310. Em outro sentido: ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 206-207.

administrativo tributário de cada ente da federação estabelecesse condições para que se concretizasse a suspensão da exigibilidade do crédito. A partir da análise do anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional⁸⁷⁸, é possível verificar que a previsão de efeito suspensivo das reclamações e recursos constava do artigo 179, nos seguintes termos: “O efeito suspensivo das reclamações e recursos e da ação anulatória é o regulado nos Livros VIII e IX, respectivamente”⁸⁷⁹. O Livro VIII, por sua vez, dispunha sobre o processo tributário administrativo, e, no artigo 350, condicionava o efeito suspensivo do recurso voluntário, em relação à parte da questão controvertida que se referisse a pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, à prestação de garantia⁸⁸⁰.

A evolução dos trabalhos da Comissão Especial culminou na redação atual do inciso III do artigo 151 do CTN, tendo sido suprimida a previsão expressa, no CTN, de que o efeito suspensivo do recurso voluntário é condicionado à prestação de garantia. Conforme consta do relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa e aprovado pela Comissão Especial, essa alteração teve como causa-raiz a necessidade de supressão do Livro VIII do anteprojeto, uma vez que eventual disciplina acerca do processo tributário administrativo, constante do Código, só seria aplicável à União, já que cada ente da federação possui competência legislativa para dispor sobre o tema.

Pretendia-se que o CTN tratasse das normas gerais em matéria tributária, aplicáveis a todos os entes da federação, e, em contrapartida, a disposição sobre o processo tributário administrativo quebraria “a unidade sistemática do Código como lei normativa”⁸⁸¹. Assim, a matéria relativa ao processo tributário foi destacada do anteprojeto para ser tratada em leis específicas por cada ente, inclusive pela União. Com isso, o artigo 179 também foi suprimido, acatando-se sugestões no sentido de incluir as reclamações e os recursos como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito, com o esclarecimento de que o efeito suspensivo seria o previsto nas leis reguladoras do

⁸⁷⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 13 fev. 2024. Os trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário deram origem ao CTN atualmente em vigor, aprovado em 1966.

⁸⁷⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional* cit., p. 309.

⁸⁸⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional* cit., p. 355.

⁸⁸¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional* cit., p. 92.

processo tributário administrativo⁸⁸². Em suma, na origem do dispositivo em análise, pretendia-se que o efeito suspensivo das reclamações e recursos fosse condicionado à prestação de garantia.

No entanto, ainda que não se admitisse a suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário pelas reclamações e recursos, a sistemática de cobrança do crédito tributário vigente no Brasil inviabiliza a instauração da execução fiscal antes do encerramento do processo administrativo fiscal. Como vimos⁸⁸³, a propositura da execução fiscal depende da existência do título executivo, cuja formalização depende da inscrição do crédito em dívida ativa, o que, por sua vez, só ocorre quando da constituição definitiva do crédito, isto é, quando esgotado o processo administrativo⁸⁸⁴. Logo, nesse contexto de impossibilidade da cobrança coercitiva, cabe o seguinte questionamento: qual seria o efeito da não prestação de garantia se, hipoteticamente, estivéssemos diante de uma norma que condicionasse o efeito suspensivo dos meios de impugnação administrativos à prestação de garantia? Visualizamos como consequência para o sujeito passivo apenas a impossibilidade de obtenção de certidão de regularidade fiscal⁸⁸⁵.

Nesse aspecto, sobressai uma distinção relevante entre o modelo de cobrança português e o modelo brasileiro. Diferentemente deste último, o ordenamento jurídico português admite que a execução fiscal ocorra concomitantemente com a discussão sobre a legalidade tributária, uma vez que a extração do título executivo ocorre com a configuração do inadimplemento do sujeito passivo. Isso significa que, para que a execução fiscal seja instaurada, não é necessário que a legalidade da liquidação tenha sido apreciada em caráter definitivo pela administração tributária. Conforme referimos quando

⁸⁸² BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional* cit., p. 212.

⁸⁸³ Sobre a sistemática de cobrança no Brasil e, especialmente, sobre a impossibilidade de ajuizamento da execução fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, ver o item 3.1.2.

⁸⁸⁴ Esse problema foi identificado, inclusive, durante os trabalhos da Comissão Especial do CTN: BRASIL, 1954, p. 469. É o que se extrai do comentário 463, de Aderson Pereira Dutra (então Procurador da Fazenda Federal), referente ao artigo 350, o qual condicionava o efeito suspensivo do recurso voluntário à garantia: “Coerente com a sugestão apresentada, relativamente ao art. 346, § 2.º, do Anteprojeto, propomos a supressão do art. 350, que admite o encaminhamento de recurso voluntário, independentemente de garantia da instância. É que à Fazenda, recebido o recurso no efeito meramente devolutivo, seria lícito promover, imediatamente, a cobrança judicial do débito, não sendo aconselhável admitir-se, pelos transtornos que poderia causar, a coexistência dos procedimentos administrativo e judicial. Aliás, o recurso, em tal caso, teria de fato efeito suspensivo, porque, subindo à consideração da superior instância, não estaria definitivamente decidida a matéria, e, conseqüentemente, não poderia ser inscrita a dívida para cobrança judicial, por força do que estatui o art. 260, do Anteprojeto, sendo provável que o Judiciário, feita a prova dessa circunstância, concluisse pela improcedência do executivo fiscal, sob fundamento de não ser a dívida líquida e certa, por isso que pendente de julgamento na esfera administrativa”.

⁸⁸⁵ O artigo 206 do CTN permite que o sujeito passivo obtenha certidão de regularidade fiscal caso a exigibilidade dos créditos esteja suspensa. Assim, quando a exigibilidade do crédito não estiver suspensa, o sujeito passivo não tem direito à certidão de regularidade.

analisamos essa característica do sistema de cobrança em Portugal⁸⁸⁶, a possibilidade de instauração imediata da execução fiscal fundamenta-se, especialmente, no privilégio da execução prévia, atributo dos atos da autoridade administrativa. Nesse sentido, o ato de liquidação é exigível e exequível e, por isso, a partir dele se extrai o título executivo.

Por outro lado, no Brasil, a doutrina adota posicionamento distinto frente aos atributos do lançamento de ofício, o que se reflete na impossibilidade legal de cobrança antes do encerramento do processo administrativo. Para Hugo de Brito Machado, o crédito tributário só se torna exigível com a sua constituição definitiva, isto é, com o encerramento do processo administrativo. Por isso, o autor adverte que, na verdade, as reclamações e os recursos impedem que o crédito tributário se torne exigível⁸⁸⁷. Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, considera como atributo do ato de lançamento a exigibilidade, que importa que, uma vez intimado o sujeito passivo acerca do seu teor, o crédito passa a ser exigível em termos administrativos. Todavia, o autor considera que o lançamento não detém o atributo da executoriedade, o que impede que a entidade tributante adote, por si só, medidas para deduzir sua pretensão, devendo recorrer ao Poder Judiciário⁸⁸⁸. Aliomar Baleeiro, também afastando o atributo da executoriedade do lançamento, considera que a inscrição em dívida ativa é ato imprescindível à formação do título executivo, porque “a presunção de liquidez e certeza desencadeada pelo lançamento pode ser ilidida ainda na via administrativa”⁸⁸⁹, por iniciativa do sujeito passivo. Para Ricardo Lobo Torres, o ato de inscrição em dívida ativa é o que torna exequível o crédito tributário, sendo, antes disso, apenas exigível⁸⁹⁰.

Portanto, diante dessa construção doutrinária e normativa que impede a instauração da execução fiscal antes do encerramento do processo administrativo, o simples condicionamento do efeito suspensivo das reclamações e dos recursos administrativos à prestação de garantia poderia não contribuir para a tutela do crédito tributário, já que a administração tributária estaria impedida de promover atos de cobrança coercitiva contra o sujeito passivo.

Nesse contexto, com o propósito de assegurar a futura satisfação do crédito tributário, uma opção legislativa é exigir a apresentação de garantia pelo sujeito passivo

⁸⁸⁶ Ver item 2.2, supra.

⁸⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário* cit., p. 201.

⁸⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 410-411.

⁸⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 788.

⁸⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário* cit., p. 344. No mesmo sentido: XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário* cit., p. 290.

como condição para o prosseguimento de reclamações e de recursos administrativos. Dessa forma, aquele que presta a garantia e, portanto, tem a sua reclamação ou recurso admitido, é beneficiado pela suspensão da exigibilidade do crédito. Por outro lado, em relação àquele que deixa de prestar garantia, o processo administrativo se encerra e o crédito tributário é encaminhado para inscrição em dívida ativa e, conseqüentemente, para execução.

Essa foi a opção que o Poder Executivo buscou implementar durante a década de 90 do século passado. A apresentação de alguma forma de garantia passou a ser exigida para a admissibilidade do recurso voluntário, ou seja, para o acesso à segunda instância administrativa. Inicialmente, a legislação estabeleceu como exigência o depósito de, no mínimo, 30% da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância⁸⁹¹. Posteriormente, passou a ser exigido apenas o arrolamento de bens e direitos, observado o mesmo limite de 30% da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância⁸⁹².

A exigência do depósito parcial ou do arrolamento de bens e direitos não corresponde à garantia em sentido estrito e integral, exigida em Portugal para a paralisação da execução fiscal. Na verdade, aquelas medidas funcionavam como meio de reforço do direito do credor e visavam permitir, ao menos parcialmente, a efetivação da cobrança, estando incluídas no “complexo de instrumentos jurídicos predispostos no sentido de assegurar o exercício do direito juridicamente tutelado”⁸⁹³. Nesse sentido, enquadram-se numa concepção ampla de garantia do crédito tributário⁸⁹⁴.

Assim, por exemplo, embora o arrolamento de bens, na forma como previsto na legislação brasileira, não implique a indisponibilidade do bem, ele funciona como uma garantia do crédito, porque permite o monitoramento do patrimônio do sujeito passivo pela administração tributária e, dependendo da conduta desse sujeito, pode dar ensejo ao ajuizamento da medida cautelar fiscal. A vantagem de o arrolamento ser exigido como condição para o seguimento do recurso voluntário é que todos os sujeitos passivos estarão

⁸⁹¹ Nesse sentido, dispunha o artigo 32 da MP nº 1.621-30, de 1997: “Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.”

⁸⁹² Nesse sentido, dispunha o artigo 32 da Lei nº 10.522, de 2002, resultante da conversão da MP nº 2.176-79, de 2001: “Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.”

⁸⁹³ BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias* cit., p. 33.

⁸⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* cit., p. 893.

submetidos a esse monitoramento, permitindo a preservação da garantia geral do crédito, consistente no patrimônio do sujeito passivo⁸⁹⁵.

Após sucessivas decisões favoráveis à exigência de garantia para a admissibilidade de recursos administrativos⁸⁹⁶, o entendimento do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que é incompatível com a Constituição brasileira a exigência de depósito ou arrolamento de bens para a admissibilidade de recurso administrativo⁸⁹⁷. As reiteradas decisões nesse sentido resultaram na aprovação da Súmula Vinculante nº 21⁸⁹⁸⁻⁸⁹⁹.

Embora a exigência de garantia seja rechaçada pela jurisprudência do STF, a reanálise do tema é relevante, especialmente num contexto de fragilidade da tutela do crédito tributário e à luz dos fundamentos constitucionais anteriormente estudados. Assim, a partir desse breve histórico legal e jurisprudencial acerca da exigência de prestação de garantia no direito tributário brasileiro⁹⁰⁰, buscamos compreender a *ratio decidendi* de algumas das decisões que resultaram na edição e aprovação da Súmula Vinculante referida⁹⁰¹.

Dentre os precedentes da Súmula Vinculante nº 21, destacamos a decisão do STF no julgamento do mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.976/DF, em 28 de março de 2007. No caso concreto, o Tribunal apreciou a constitucionalidade das normas que exigiam depósito ou arrolamento de bens como condição para a admissibilidade do recurso voluntário, ou seja, como condição para o acesso à segunda

⁸⁹⁵ Artigo 184 do CTN.

⁸⁹⁶ ROCHA, Sérgio André. Processo administrativo fiscal cit., p. 203. Nesse sentido, em relação ao processo administrativo fiscal: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à Medida Cautelar na ADI 1922/DF e 1976/DF*. Relator: Ministro Moreira Alves, 6 de outubro de 1999. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1738856>. Acesso em: 25 jan. 2024.

⁸⁹⁷ A mudança do entendimento da Corte resultou da alteração do quadro de ministros: MENEZES, Iure Pedroza. O fim do depósito recursal no processo administrativo tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, n. 77, p. 168-184, nov./dez. 2007, p. 182.

⁸⁹⁸ Súmula Vinculante nº 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

⁸⁹⁹ Em sentido semelhante, mas dispondo sobre o acesso ao Poder Judiciário, enuncia a Súmula Vinculante nº 28, aprovada em 3 de fevereiro de 2010: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário”. Consideramos que essa súmula não é relevante para o nosso estudo, uma vez que dispõe sobre o acesso ao Poder Judiciário. Nesse caso, a tutela do crédito tributário não fica comprometida, uma vez que a administração tributária pode ajuizar a execução fiscal.

⁹⁰⁰ Para um histórico mais detalhado sobre a evolução legislativa acerca desse tema ver item 3.1.1, supra.

⁹⁰¹ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2016. v. 2, p. 477. Os autores alertam que a observância aos enunciados das súmulas do STF impõe que seja observada a *ratio decidendi* dos precedentes que deram origem à súmula. Isso significa que devem ser observados os fundamentos jurídicos que sustentam esses precedentes (p. 455).

instância administrativa. Concluiu pela inconstitucionalidade da exigência, por considerar que ela constituiria obstáculo ao exercício do direito de petição e ao direito de recurso, caracterizando ofensa ao princípio do contraditório e violação ao princípio da proporcionalidade⁹⁰².

Em outras decisões do STF sobre o mesmo assunto, o cerne do reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência foi a suposta violação da ampla defesa. Nesse sentido, em várias ementas de acórdãos do STF foi consignado o seguinte: “A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo”⁹⁰³.

O direito de petição aos Poderes Públicos, inerente aos regimes democráticos⁹⁰⁴, é assegurado pela Constituição brasileira nos termos da alínea “a” do inciso XXXIV do artigo 5º. Segundo esse dispositivo, é assegurado a todos, independentemente do pagamento de taxas, “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”. O conceito de petição é amplo e, conforme a doutrina, abrange “a reclamação dirigida à autoridade competente para que reveja ou eventualmente corrija determinada medida, a reclamação dirigida à autoridade superior com o objetivo idêntico, o expediente dirigido à autoridade sobre a conduta de um subordinado, como também qualquer pedido ou reclamação relativa ao exercício ou à atuação do Poder Público”⁹⁰⁵.

O direito de petição no processo administrativo de determinação e de exigência de créditos tributários é exercido por meio da apresentação de impugnação ao lançamento, apreciada pelas Delegacias de Julgamento da RFB. Contudo, a jurisprudência do STF tem considerado que do direito de petição decorre o direito ao recurso administrativo⁹⁰⁶.

O direito à ampla defesa, por sua vez, consta do inciso LV do artigo 5º da CRFB: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são

⁹⁰² Essa posição prevalece na doutrina brasileira, como em CALMON, Sacha. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista de Processo: RePro*, São Paulo, v. 25, n. 98, p. 259-274, abr./jun. 2000, p. 272-274. Concordando com o que foi decidido pelo STF: MARINS, James. *Direito processual tributário* cit., p. 308-312.

⁹⁰³ Por todos: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao RE 389.383/SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio, 28 de março de 2007. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2129013>. Acesso em: 15 fev. 2024.

⁹⁰⁴ CUNHA JR., Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 734.

⁹⁰⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 566.

⁹⁰⁶ Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à ADI 6.145/CE*. Relatora: Ministra Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5702414>. Acesso em: 15 fev. 2024.

assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Além do direito à informação, do direito à manifestação e do direito de ver seus argumentos considerados⁹⁰⁷, a doutrina administrativista inclui no âmbito do direito à ampla defesa o direito ao recurso⁹⁰⁸.

Embora a exigência de garantia como condição para o seguimento de recurso administrativo implique restrição ao exercício do direito, não se trata de supressão. O direito ao recurso pode ser exercido, desde que seja cumprida a exigência prevista em lei. Isso é admitido pelo ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que a consagração do direito ao recurso não significa a impossibilidade de que sejam estabelecidas condições para o seu exercício, nem a impossibilidade de sua supressão. Nesse sentido, mesmo no âmbito do direito processual civil não é assegurado o direito à recorribilidade ampla e irrestrita⁹⁰⁹, e igualmente já se manifestou a 1ª Turma do STF, com base nos precedentes do Tribunal, ao analisar a inexistência de duplo grau no âmbito do procedimento administrativo de perdimento de bens⁹¹⁰. A restrição ao recurso pelo legislador infraconstitucional não viola, por si só, a Constituição Federal, sendo admitida quando se pretende tutelar outros bens constitucionalmente assegurados⁹¹¹. Logo, partindo dessa premissa, é necessário avaliar se a medida restritiva imposta pelo legislador é compatível com o postulado da proporcionalidade.

No caso concreto, a medida imposta pelo legislador foi a exigência de depósito em dinheiro ou arrolamento de bens como condição para a admissibilidade do recurso voluntário. Com isso, pretendia-se garantir a futura cobrança do crédito tributário objeto do litígio administrativo e assegurar que essa cobrança fosse mais efetiva. A proposta que deu ensejo à implementação da medida ainda registrou um efeito secundário esperado: “a

⁹⁰⁷ MENDES, G. Ferreira.; COELHO, Inocêncio.; BRANCO, Gonet. *Curso de direito constitucional* cit., p. 547.

⁹⁰⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 966-967.

⁹⁰⁹ KOZIKOSKI, Sandro Marcelo. *Sistema Recursal CPC 2015*: em conformidade com a Lei 13.256/2016. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 58-59.

⁹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao ARE 794.149/CE*. Relator: Ministro Dias Toffoli, 18 de novembro de 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4522643>. Acesso em: 14 fev. 2024. No mesmo sentido, considerando compatível com a Constituição norma que afasta o cabimento de recurso em casos de execução fiscal de pequeno valor: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao ARE 637.975 RG/MG*. Relator: Ministro Cezar Peluso, 9 de junho de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4053786>. Acesso em: 14 fev. 2024.

⁹¹¹ GÓIS, Veruska Sayonara de. *O recurso como garantia fundamental*: possibilidades de restrição pelo legislador. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 29, n. 2, p. 163-185 jul./dez. 2009, p. 179-182.

medida afasta manobras protelatórias em favor do ingresso de recursos nos cofres públicos”⁹¹².

A medida, por sua vez, limitava-se a condicionar o direito ao recurso, não o direito à petição, o qual, de forma ampla e sem restrições, estava assegurado ao sujeito passivo pelo direito à apresentação de impugnação ao lançamento. Assim, a restrição limitava o exercício do direito de interpor recurso voluntário, o que importa dizer que o ato de lançamento, o qual goza de presunção de legalidade⁹¹³, já havia sido submetido a um grau de revisão colegiado, tendo sido confirmada a sua legalidade. Além disso, não havia (como ainda não há) limites ao acesso ao Poder Judiciário, podendo o sujeito passivo, a qualquer tempo, questionar judicialmente a exigência tributária, uma vez que a Constituição Federal proíbe que seja excluída da apreciação desse Poder lesão ou ameaça a direito⁹¹⁴.

O Ministro Relator da ADI nº 1.976/DF submeteu a medida ao exame da proporcionalidade e, ao final, concluiu pela violação ao princípio da proporcionalidade. Todavia, algumas considerações devem ser feitas quanto ao exame formulado pelo ministro, especialmente levando em consideração aspectos relevantes do processo administrativo e do processo judicial tributário no Brasil.

Em relação à dimensão da adequação da medida analisada, o ministro considerou que ela não levava à realização do fim pretendido, isto é, à garantia da futura cobrança do crédito exigido. Para tanto, argumentou que a administração não conseguiria evitar que o administrado buscasse impedir judicialmente os efeitos da decisão administrativa. Realmente, após o encerramento do processo administrativo, ou a qualquer momento, o sujeito passivo pode contestar judicialmente o lançamento, conforme já referimos. No entanto, a partir da constituição definitiva do crédito, com o encerramento do processo administrativo, a administração tributária pode adotar os meios concernentes à cobrança do crédito tributário confirmado administrativamente, ainda que a exigência seja discutida judicialmente, caso não se verifique outra hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito⁹¹⁵.

⁹¹² Cf. o já citado: BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CAT/Nº 2.078, de 11 de dezembro de 1997* cit., p. 4.

⁹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 410.

⁹¹⁴ Artigo 5º, inciso XXXV, da CRFB.

⁹¹⁵ Sobre o momento de ajuizamento da ação de execução fiscal: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 440.

Em relação à necessidade da medida, o ministro afirmou que a não existência de outro meio eficaz não se configura no caso. Todavia, não indicou que outro meio seria eficaz para cumprir o mesmo propósito que se buscava com a exigência de garantia. Considerou que a exigência cria um *discrimen* infundado em detrimento do administrado, uma vez que ele pode não possuir a quantia exigida para o depósito e ser obrigado a arrolar bens que fazem parte de seu patrimônio, os quais ficariam imobilizados até que o recurso voluntário fosse julgado. Reiteramos, todavia, que o arrolamento não acarreta a imobilização dos bens arrolados, tendo como efeito permitir que a administração tributária monitore o patrimônio do sujeito passivo. Por outro lado, a exigência do depósito ou do arrolamento poderia impedir o exercício do direito de recurso, caso o sujeito passivo não possuísse meios econômicos suficientes, importando discriminação baseada na condição econômica, o que violaria o princípio da igualdade⁹¹⁶. Por isso, a lei deveria afastar a exigência caso o sujeito passivo não dispusesse de meios econômicos suficientes, a fim de não inviabilizar, por completo, o exercício do direito⁹¹⁷.

Por último, relativamente à razoabilidade, o ministro considerou que, do confronto entre o direito ao recurso administrativo e a pretensão da administração de reter quantias ou exigir arrolamento de bens, resultaria a preponderância do primeiro. Nesse aspecto, finalizou sua análise afirmando que razões de ordem prática justificam essa preponderância, destacando que a exigência de depósito pode contribuir para a sobrecarga do Poder Judiciário. Realmente, a exigência de depósito ou arrolamento de bens como condição para o acesso à segunda instância administrativa poderia ter como efeito a maior procura pelo Poder Judiciário, justamente porque o processo administrativo deixaria de ser tão mais vantajoso que o processo judicial em termos de custos para o sujeito passivo.

⁹¹⁶ Nesse sentido: SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da. As restrições legais ao direito de recurso na esfera administrativa e o princípio da ampla defesa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 38, p. 97-102, nov. 1998, p. 101. O autor entende que “o depósito prévio como requisito de admissibilidade do recurso administrativo sobre questões tributárias não fere qualquer preceito constitucional”, mas considera que não deveria ser exigido daqueles que não possuem condições financeiras, o que importaria “odiosa discriminação econômica”.

⁹¹⁷ Para Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, a exigência de garantia não configuraria discriminação arbitrária entre os contribuintes, uma vez que “o depósito exigido não é uma quantia fixa, mas é proporcional ao valor do débito do contribuinte, que, aliás, corresponde aos faturamentos ou resultados do contribuinte”. Entende, ademais, que “esse critério de proporcionalidade sempre foi tido como respeitador dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva”. De fato, concordamos que não haveria “discriminação arbitrária entre os contribuintes”, mas não concordamos que a exigência do crédito tributário contra o sujeito passivo seria suficiente para demonstrar a sua capacidade de prestar a garantia, uma vez que há situações em que o crédito tributário é exigido indevidamente, em que sequer se verificou a ocorrência do fato gerador. É justamente para corrigir essas ilegalidades que se presta o processo administrativo (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Tendências atuais do processo administrativo fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 81-117, jan./fev. 2003, p. 93).

Todavia, analisada a questão sob o ângulo da celeridade e da efetividade da cobrança, a existência de depósito ou arrolamento de bens prévios ao processo de execução fiscal permitiria que esse processo fosse concluído em menos tempo, reduzindo o impacto das execuções fiscais no congestionamento do Poder Judiciário.

A exigência de prestação de garantia como condição para a admissibilidade do recurso voluntário não seria incompatível com a Constituição brasileira, desde que, em paralelo, fossem previstas medidas que a tornassem menos onerosa para o sujeito passivo e, ao mesmo tempo, assegurassem o exercício do direito ao recurso em caso de insuficiência de meios econômicos. Nesse sentido, Sérgio André Rocha explica que a exigência em análise deve ser compatibilizada com os princípios do devido processo legal e da ampla defesa, respeitando-se o princípio da isonomia. Para tanto, considera que deve ser admitida mais de uma forma de apresentação de garantia, bem como a dispensa da garantia quando o sujeito passivo não puder apresentá-la⁹¹⁸.

Como vimos, é nesse sentido que se organiza o regime de prestação de garantias adotado por Portugal. Algumas das características observadas contribuem para que a exigência da prestação de garantia seja considerada proporcional. Em especial, são admitidas diferentes modalidades de garantia, exigindo-se apenas que a garantia prestada seja idônea, ou seja, capaz de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido. Além disso, é admitida a dispensa de prestação de garantia diante da manifesta falta de meios econômicos do sujeito passivo. Outra característica que contribui para a proporcionalidade do regime é que, em caso de prestação indevida de garantia, o sujeito passivo tem o direito de ser indenizado. Por último, se a duração do procedimento administrativo ou do processo judicial se estender por tempo não razoável, ocorre a caducidade da garantia, uma vez que o sujeito passivo não pode ser excessivamente prejudicado pela morosidade da Administração Pública na resolução dos litígios.

A exigência de garantia como condição de acesso à segunda instância administrativa pode ser contraposta, todavia, pelos dados que revelam o percentual de recursos voluntários decididos favoravelmente ao sujeito passivo. Segundo dados constantes de relatório de auditoria realizada pelo TCU, no período de 2012 a 2019, do total de recursos submetidos ao CARF 46% foram decididos favoravelmente ao sujeito passivo: 29% foram totalmente favoráveis e 17% parcialmente favoráveis⁹¹⁹. Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, “a estatística que demonstra uma grande proporção de

⁹¹⁸ ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal* cit., p. 205.

⁹¹⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 11.

lançamentos errados, tendo em vista a publicação dos recursos providos pelas autoridades de segunda instância” justifica a amenização do *solve et repete*⁹²⁰. Nesse contexto, e apesar de outros motivos serem apontados como relevantes para essa estatística, como a diferença de marcos normativos observados pelos julgadores da DRJ e do CARF⁹²¹, não devem ser desprezadas as lições do autor, publicadas ainda na década de 1980, quanto à necessidade de melhoria da qualidade do lançamento, especialmente no que tange à sua revisão antes da notificação ao sujeito passivo⁹²².

Entretanto, mesmo diante dos dados acima expostos, o reforço da tutela do crédito tributário em discussão se justifica, a fim de que o crédito confirmado pelo CARF seja efetivamente pago, especialmente porque a facilidade para litigar, no Brasil, implica elevado volume de crédito tributário em litígio. Levando em consideração dados contidos no mesmo relatório de auditoria do TCU acima referido, no período de 2012 a 2019, o total de valores em crédito tributário confirmado pelo CARF correspondeu a aproximadamente 550 bilhões de reais⁹²³, sendo que apenas 5% do valor mantido foi arrecadado aos cofres públicos ao final do processo administrativo⁹²⁴. Nesse contexto, a exigência de garantia representa um mecanismo adequado para mitigar o risco de que o crédito confirmado pelo CARF deixe de ser pago.

3.4 Contributos à reformulação do sistema de tutela do crédito tributário no Brasil

As dificuldades na cobrança do crédito tributário no Brasil têm conduzido a administração tributária à implementação de um novo modelo de cobrança tributária⁹²⁵.

⁹²⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A certeza jurídica da dívida tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*: RTrib, São Paulo, v. 13, n. 64, p. 91-105, set./out. 2005, p. 97.

⁹²¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 7: “O fato de quase metade do crédito tributário lançado por autuação ser cancelado demonstra haver distância significativa entre fisco e contribuinte. Segundo a RFB (peça 46), a reforma dos lançamentos pelo Carf deve-se a diversos fatores, como a apresentação de documentação omitida durante a fiscalização ou a complexidade da legislação tributária, agravada pela diferença de marcos normativos entre a RFB e o CARF”. Além disso, ao longo do período considerado na análise do TCU, as DRJ não observavam a jurisprudência e a súmula do CARF, o que passou a ser obrigatório com a publicação da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Com isso, podemos esperar que as decisões da DRJ sejam mais alinhadas às decisões do CARF, o que reduziria a quantidade de recursos voluntários submetidos ao CARF e o percentual de recursos decididos favoravelmente ao sujeito passivo pelo CARF.

⁹²² SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais* cit., p. 83.

⁹²³ Esse valor corresponde a aproximadamente 102.000.000.000 euros.

⁹²⁴ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário* cit., p. 7-8.

⁹²⁵ As principais estratégias da PGFN no âmbito desse novo modelo de cobrança, como o ajuizamento seletivo e a transação, foram abordadas em entrevista concedida por procuradores da Fazenda Nacional à Revista Consultor Jurídico: ANGELO, Tiago. Eterno gargalo: ‘Execução fiscal custa caro, e portaria CNJ

Um dos nortes desse novo modelo tem sido o ajuizamento seletivo, o que significa que só são levados à execução fiscal os créditos tributários considerados recuperáveis, ou seja, aqueles em relação aos quais sejam identificados bens e direitos capazes de levar à satisfação da obrigação⁹²⁶. Outra medida instituída é a transação tributária, a qual, na prática, beneficia o sujeito passivo com a possibilidade de pagar a dívida com descontos e condições especiais, e, em contrapartida, impõe-lhe a desistência do litígio tributário⁹²⁷. Nesse sentido, ela se aproxima dos sucessivos parcelamentos extraordinários instituídos pelo Governo nos últimos anos, justamente como forma de recuperação do crédito tributário que não tenha sido pago espontaneamente. Mas, ao mesmo tempo, se distancia de tal medida, por admitir que, na fixação das condições de algumas modalidades de transação, sejam levadas em consideração particularidades dos contribuintes ou da própria dívida.

Em que pese essas medidas tenham como efeito assegurar a efetividade das execuções fiscais ajuizadas e recuperar ao menos parte do crédito tributário exigido, elas apenas remediam o problema que deu origem à sua adoção. Isso porque elas não lidam com a causa-raiz das dificuldades de cobrança e satisfação do crédito tributário no Brasil, a qual corresponde ao modelo de contencioso administrativo vigente e as fragilidades da tutela do crédito com ele relacionadas. Na nossa perspectiva, esse modelo contribui substancialmente para as dificuldades de cobrança, em razão do tempo de duração do litígio e da insuficiência dos mecanismos de salvaguarda do crédito.

A necessidade de reformulação do modelo de litigância tributária no Brasil é corriqueiramente justificada pela morosidade, complexidade e ineficiência. Do processo judicial, critica-se a incapacidade de os juízes julgarem processos tributários complexos, dada a inexistência de uma justiça especializada⁹²⁸. Nesse contexto, defende-se a adoção de meios alternativos de resolução de litígios tributários, como a arbitragem e a mediação, ao lado da transação tributária já existente, além da implementação de medidas que reforcem o *compliance* entre a administração tributária e os contribuintes, como forma de

permite tratar tema com seriedade'. *Revista Consultor Jurídico*: Conjur, São Paulo, 19 nov. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-19/portaria-do-cnj-permite-tratar-execucao-com-seriedade-dizem-procuradores-da-pgfn/>. Acesso em: 20 fev. 2024.

⁹²⁶ Nesse sentido, dispõe o artigo 33, da Portaria PGFN nº 33, de 2018: "O ajuizamento de execuções fiscais para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa da União fica condicionado à localização de indícios de bens, direitos ou atividade econômica do devedor ou corresponsável, desde que úteis à satisfação integral ou parcial do débito a ser executado."

⁹²⁷ A transação tributária é disciplinada pela Lei nº 13.988, de 2020. A obrigatoriedade de desistência do litígio consta do artigo 3º, inciso IV, e os principais benefícios constam do artigo 11.

⁹²⁸ ROCHA, Sérgio André. *Reconstruindo a confiança na relação* cit., p. 75.

prevenção do litígio⁹²⁹. Todavia, pouco se fala sobre a necessidade de adoção de um modelo de litigância que conduza à satisfação do crédito tributário, caso a sua legalidade seja confirmada ao final do processo tributário.

Os contributos que agora apresentamos partem da indispensável compatibilização entre os direitos fundamentais do contribuinte e a necessidade de que seja assegurada a efetividade da cobrança do crédito tributário. A Constituição brasileira assegura aos administrados o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. Aos litigantes, ela assegura a ampla defesa e o contraditório. Ao mesmo tempo, exsurge da Constituição a obrigatoriedade de adoção, pelo legislador, de mecanismos reforçados de tutela do crédito tributário, tendentes a assegurar a arrecadação das receitas tributárias devidas ao Estado.

Além disso, os nossos contributos partem da premissa de que o decurso do tempo entre a formalização da exigência fiscal e a decisão definitiva acerca da legalidade dessa exigência pode impactar a efetividade da cobrança do crédito tributário devido. Com efeito, a demora na resolução dos litígios tributários representa um grave risco à satisfação do crédito, especialmente se isso for combinado com a insuficiência dos mecanismos de salvaguarda desse crédito, como é o caso no Brasil. Diante desse cenário de vulnerabilidade, devem ser adotadas medidas voltadas à redução do tempo de duração do litígio tributário e ao reforço da tutela do crédito enquanto durar esse litígio, de tal forma que, em se confirmando a legalidade da exigência, haja segurança quanto ao cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo.

Levando em conta esses dois grupos de medidas, vamos dividir as nossas considerações em contributos voltados à redução do tempo de duração do litígio e contributos voltados para o reforço da tutela do crédito tributário enquanto durar esse litígio. A exposição que se segue consiste numa consolidação da análise realizada ao longo deste trabalho, ao compararmos os modelos de litigância tributária existentes em Portugal e no Brasil e ao tratarmos sobre a tutela do crédito tributário nos dois países.

Como vimos, há diferentes características do processo que podem repercutir no tempo de duração do litígio. Por conseguinte, podem contribuir para que a resolução definitiva dos litígios tributários ocorra em menos tempo: mudanças estruturais no

⁹²⁹ Para críticas ao modelo de litigância e a consolidação de propostas relacionadas com essas medidas: BRASIL. Ministério da Economia. *Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo*. São Paulo, 2022, p. 162-164 e 223-225. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf. Acesso em: 20 fev. 2024.

modelo de contencioso tributário, como a extinção de instâncias no contencioso administrativo e a implementação de justiça especializada; a possibilidade de aplicação de sanção processual em caso de litigância protelatória; e a imposição de prazo para a decisão e consequências pelo descumprimento⁹³⁰.

A estrutura dos órgãos de julgamento e, em especial, as instâncias e recursos administrativos impactam diretamente na duração do litígio. Da complexidade da revisão administrativa no Brasil, que envolve até três instâncias e mais de um órgão de julgamento, exsurge a necessidade de simplificação. Isso se torna especialmente relevante se levarmos em consideração que a complexidade do processo administrativo não contribui para a celeridade do processo tributário, já que o que se verifica é a redundância entre a instância administrativa e a judicial, sem que esta última aproveite atos processuais realizados na primeira. Diante desse cenário, a reforma do contencioso administrativo brasileiro deveria estabelecer uma única instância administrativa. Com isso, a Administração Pública concretiza o seu dever de controle da legalidade e, ao mesmo tempo, o direito de petição previsto na Constituição brasileira é preservado.

Essa mudança estrutural, no entanto, deve ser compatibilizada com o aperfeiçoamento da prestação da tutela jurisdicional pelo Poder Judiciário. Nesse sentido, a instituição da justiça especializada em causas tributárias contribuiria para maior celeridade na resolução de litígios judiciais. Mas, ao mesmo tempo, a seleção de juízes com experiência e qualidade técnica semelhantes ao que se observa no CARF contribuiria para a melhoria da qualidade das decisões judiciais. Nesse cenário, não parece justificável a manutenção de um contencioso administrativo excessivamente complexo, cuja vantagem, em face do processo judicial, é a atuação de julgadores mais bem qualificados para a resolução de litígios tributários.

Além dessas mudanças estruturais, entendemos que, em um contexto no qual litigar pode ser mais vantajoso do que cumprir a obrigação, convém que sejam previstas medidas para inibir a litigância meramente protelatória, haja vista que, além de postergar o pagamento do crédito tributário devido, ela pode contribuir para o congestionamento dos órgãos julgadores. Assim, tal como em Portugal, a aplicação de sanção processual deve ser cabível sempre que seja possível concluir que o sujeito passivo agiu de má-fé ao apresentar as reclamações ou recursos administrativos. No Brasil, a sanção é admitida no âmbito do processo judicial, estando prevista no Código de Processo Civil. Todavia,

⁹³⁰ Considerações aprofundadas sobre esses aspectos constam do item 1.3, supra.

também no processo administrativo deve ser admitida a imposição de sanção em caso de litigância protelatória. Com efeito, nessa seara, impõe-se o dever de proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé. Além disso, a Constituição brasileira, especificamente em relação ao Sistema Tributário Nacional, exige a observância do “princípio da cooperação”⁹³¹, o qual tem como uma de suas vertentes que fisco e contribuintes não adotem condutas incompatíveis com a boa-fé⁹³².

Outra medida que pode contribuir para a redução do tempo do litígio é a imposição de prazo legal para a decisão, por induzir o comportamento de autoridades judiciárias e administrativas no sentido do cumprimento desse prazo. Apontam para essa medida o interesse do sujeito passivo e do Estado na duração razoável do processo, uma vez que o primeiro tem interesse na definição de sua situação tributária, enquanto o segundo tem interesse em receber o crédito tributário em discussão. O estabelecimento de prazo pode ser uma boa medida, desde que sejam criadas condições para que o prazo seja cumprido e existam consequências em caso de descumprimento. No primeiro caso, enquadram-se as medidas anteriormente propostas, mas também o investimento em recursos humanos e tecnológicos. No segundo caso, enquadra-se a caducidade de garantia prestada pelo sujeito passivo, quando exigida pelo ordenamento jurídico como condição para a suspensão da exigibilidade do crédito, como é o caso de Portugal.

No quadro de medidas direcionadas ao reforço da tutela do crédito tributário, os nossos contributos emergem da constatação de que os mecanismos de salvaguarda atualmente previstos no ordenamento jurídico brasileiro são insuficientes para assegurar a satisfação do crédito, caso a obrigação não seja cumprida espontaneamente pelo sujeito passivo. Nesse sentido, levam em consideração a necessidade de que o crédito tributário esteja assegurado durante a tramitação do processo administrativo enquanto perdurar o litígio, e que, durante esse período, seja possível que a administração tributária adote medidas voltadas à preservação do patrimônio do sujeito passivo.

O primeiro contributo está relacionado com o efeito suspensivo que as reclamações e os recursos administrativos exercem sobre a exigibilidade do crédito tributário. Como visto, atualmente esse efeito é alcançado automaticamente, independentemente da apresentação de garantias. Ele impede a realização de atos de

⁹³¹ O princípio da cooperação no Sistema Tributário Nacional foi incluído na CRFB por meio da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Essa emenda adicionou o § 3º ao artigo 145, com a seguinte redação: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

⁹³² A correlação entre o dever de cooperação e a boa-fé consta do artigo 48º, nº 2, do CPPT.

cobrança durante todo o processo administrativo fiscal e restringe o cabimento da medida cautelar fiscal. Esse cenário, combinado com o longo prazo de duração do processo, torna vulnerável a futura cobrança do crédito tributário. Por isso, entendemos que o efeito suspensivo deveria ser condicionado à prestação de garantia, como se verifica em Portugal. A existência de garantia idônea é o principal meio de salvaguarda do crédito tributário, já que ela permite que esse crédito e seus acréscimos sejam satisfeitos ao final do litígio.

A sistemática de cobrança do crédito tributário no Brasil, no entanto, não recomenda a implementação de disciplina idêntica a existente em Portugal. Nesse contexto, condicionar a admissibilidade do recurso voluntário à apresentação de garantia é mais compatível com aquela sistemática. Essa medida é capaz de assegurar a futura cobrança do crédito tributário e inibir a utilização de recursos meramente protelatórios. Conforme já argumentamos, embora a exigência de garantia para a admissibilidade de recurso administrativo seja rechaçada pela jurisprudência do STF, a reanálise do tema e a superação dos precedentes dessa Corte, inclusive da Súmula Vinculante nº 21, são medidas necessárias nesse contexto de fragilidade da tutela do crédito tributário no Brasil, sendo suportadas pelos fundamentos constitucionais já analisados.

Contudo, para que a exigência de garantia seja compatibilizada com a Constituição brasileira e, especialmente, com os princípios da ampla defesa e da isonomia, não pode constituir obstáculo intransponível ao exercício do direito de recorrer e, além disso, deve ser acompanhada de previsões que a tornem menos onerosa para o sujeito passivo. Algumas características do regime de prestação de garantias adotado por Portugal contribuem para esses propósitos: a admissibilidade de diferentes modalidades de garantia; a previsão de dispensa da prestação de garantia em caso de manifesta falta de meios econômicos; a possibilidade de que o sujeito passivo seja indenizado pelos custos decorrentes da prestação e manutenção da garantia, caso se conclua que foi prestada indevidamente; e a ocorrência de caducidade da garantia, caso o procedimento e o processo se estendam por prazo não razoável.

Os demais contributos relacionam-se com o aperfeiçoamento das medidas de defesa do crédito já existentes no Brasil, isto é, a medida cautelar fiscal e o arrolamento de bens. Como vimos, a definição do termo inicial do cabimento da medida cautelar fiscal é um aspecto que deve ser aperfeiçoado na legislação brasileira, de tal forma que fique claro o seu cabimento desde o início do procedimento de fiscalização, caso seja verificada qualquer das hipóteses ensejadoras de risco à cobrança.

Por último, relativamente ao arrolamento de bens, entendemos que não deve ser condicionado exclusivamente à verificação de requisitos quantitativos, como é atualmente. Ele deve ser admitido independentemente do valor do crédito em discussão e do patrimônio do sujeito passivo. Ao mesmo tempo, para que a atuação da administração tributária seja mais eficiente, podem ser instituídos novos critérios, como o índice de inadimplência do sujeito passivo, o índice de pagamento espontâneo e indicadores relacionados à atividade econômica.

CONCLUSÕES

Com base no exposto, sintetizamos abaixo as conclusões sobre os principais pontos tratados nesta dissertação.

O modelo português de litigância tributária admite que o sujeito passivo, ao ser notificado de um ato de liquidação, reaja contra esse ato perante a própria Autoridade Tributária, apresentando a reclamação graciosa; perante os tribunais tributários, por meio de impugnação judicial; ou perante o CAAD, por meio do pedido de pronúncia arbitral.

O modelo brasileiro de litigância tributária admite que o sujeito passivo reaja contra um ato de lançamento administrativa ou judicialmente. No primeiro caso, por meio da impugnação administrativa, apreciada pelas Delegacias de Julgamento da RFB. No segundo caso, por meio da propositura de ação anulatória fiscal e da impetração de mandado de segurança.

Os modelos apresentam distinções relevantes e algumas delas relacionam-se com características que repercutem no tempo de duração do litígio e que estimulam ou desestimulam a litigância protelatória, como é o caso do efeito das reclamações e recursos, a estrutura dos órgãos julgadores, a existência de justiça especializada na resolução de litígios tributários, o tratamento dado aos processos de pequeno valor, a adoção de sanção processual em caso de litigância protelatória e a imposição legal de prazo para a decisão.

Em Portugal, para que os meios impugnatórios tenham efeito suspensivo sobre a execução fiscal, eles devem ser acompanhados, em regra, de garantia adequada. No Brasil, por sua vez, a apresentação de reclamações e recursos administrativos implica a suspensão automática da exigibilidade do crédito. Essa característica, além de colocar em risco a efetividade da futura cobrança, pode influenciar o tempo de duração do litígio por atuar sobre o comportamento das partes e de seus procuradores como incentivo à litigância meramente protelatória.

Além de Portugal admitir a arbitragem tributária enquanto o Brasil não a admite, os modelos se distinguem substancialmente quanto à estrutura dos órgãos julgadores administrativos, instâncias e recursos admitidos. Em Portugal, são admitidos a reclamação e o recurso hierárquico apreciados pela própria AT, inexistindo órgãos julgadores específicos para essa finalidade. No Brasil, além da impugnação administrativa, o sujeito passivo pode apresentar o recurso voluntário e o recurso especial, além de serem admitidos recursos incidentais, como o agravo e os embargos de

declaração. O julgamento, em primeira instância, compete às Delegacias de Julgamento, órgãos da RFB. Em segunda instância e em instância especial, o julgamento compete ao CARF, outro órgão administrativo. A complexidade dessa estrutura administrativa, no entanto, praticamente não tem efeito sobre a esfera judicial, de tal forma que, caso o sujeito passivo não logre êxito administrativamente, pode recomeçar a discussão apresentando uma ação judicial.

A existência de justiça especializada, como se vê em Portugal, pode contribuir para que a resolução de litígios tributários ocorra em menos tempo, melhorando a qualidade técnica das decisões e levando a um fortalecimento da imparcialidade dos julgadores. Esses benefícios são alcançados pelo conhecimento especializado desses julgadores em questões fiscais de elevada complexidade. No Brasil, no entanto, não há tribunais com competência especializada no julgamento de litígios tributários, cabendo à Justiça Comum a resolução desses litígios. Nesse cenário, o CARF assumiu significativa relevância na seara do litígio tributário, por ser formado por julgadores que, em regra, são dotados dos conhecimentos necessários à solução de questões fiscais complexas.

Os sistemas normativos analisados tratam de formas distintas os processos de pequeno valor. Em Portugal, como manifestação da “racionalização do sistema judiciário”, esses processos sofrem limitações em âmbito judicial, não sendo admitida a interposição de recurso contra as decisões dos tribunais de primeira instância quando o valor do processo não supera 5.000 euros ou quando a decisão for desfavorável ao recorrente em até 2.500 euros. No Brasil, em âmbito judicial, os processos de até sessenta salários-mínimos são julgados pelos Juizados Especiais Federais, caracterizados pela simplicidade, economia processual e celeridade, mantendo-se, todavia, o direito de interposição de recurso. Administrativamente, como resultado de recente alteração legislativa, passou a ser vedado o acesso desses processos ao CARF, mas o sujeito passivo pode apresentar recurso voluntário para as turmas recursais das Delegacias de Julgamento. O impacto da concentração desses processos nas DRJ deve ser avaliado a longo prazo, uma vez que a implementação da segunda instância no âmbito desses órgãos julgadores pode acarretar maior congestionamento, elevando o tempo de julgamento de todos os processos.

Como forma de desestimular a litigância protelatória, cujo propósito seja apenas postergar a conclusão do procedimento administrativo e a definição das obrigações do sujeito passivo, Portugal admite a aplicação de sanção processual quando o sujeito passivo apresenta reclamação graciosa sem motivos que razoavelmente a fundamentem.

No Brasil, em relação ao processo administrativo, não há mecanismo semelhante, nem qualquer mecanismo que iniba a litigância protelatória, o que consiste em uma fragilidade desse sistema normativo, especialmente se considerarmos que a mera apresentação de reclamações e recursos administrativos tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

A última característica considerada diz respeito à imposição legal de prazo para a decisão. Esse pode ser um bom instrumento para que os litígios tributários sejam solucionados em prazo razoável, desde que sejam criadas condições para que o prazo seja cumprido e sejam previstas consequências pelo descumprimento. Em Portugal, embora a legislação estabeleça prazo para a conclusão do procedimento de reclamação graciosa e para a prolação de sentença pelos tribunais tributários, os prazos mais relevantes são os que acarretam a caducidade da garantia prestada pelo sujeito passivo. Isso acontece se a reclamação graciosa não for decidida no prazo de um ano e se a sentença judicial de primeira instância não for proferida no prazo de quatro anos. No Brasil, embora exista prazo definido em lei para a decisão administrativa, não há consequências pelo descumprimento.

Além do elevado tempo de duração do litígio, a inexistência de mecanismos que assegurem que o crédito seja satisfeito, caso sua validade seja confirmada, também pode prejudicar a efetividade da cobrança. Nesse sentido, o exercício das garantias impugnatórias por parte do sujeito passivo deve ser acompanhado da existência desses mecanismos, a fim de que ao final do litígio a cobrança da prestação tributária devida seja efetiva, mesmo em caso de recusa do cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo. Além disso, o desenho do sistema de cobrança também pode contribuir para que a cobrança seja efetiva, pela redução do tempo entre a formalização da exigência e a execução fiscal.

Sendo assim, duas características do processo de execução fiscal contribuem para a efetividade da cobrança coercitiva. Combinando essas duas características, temos que a AT pode instaurar o processo de execução fiscal ainda que não tenha decidido a reclamação graciosa apresentada pelo sujeito passivo.

Em primeiro lugar, esse processo é protagonizado pelo órgão de execução fiscal, inserido no âmbito da própria administração tributária. A concentração de atos concernentes à execução na administração tributária, como a instauração, a citação, a penhora e a venda de bens, contribui para a celeridade na tramitação do processo de

execução fiscal, uma vez que exclui a necessidade de o credor peticionar aos tribunais a cada diligência.

O TC confirmou a compatibilidade desse modelo de execução com a CRP, com base na qual entendeu que apenas os atos de natureza jurisdicional devem ser obrigatoriamente atribuídos aos tribunais. Correspondem a atos dessa natureza aqueles que estejam relacionados com a composição de conflitos de interesses. Em consonância com esse entendimento, o legislador atribuiu aos tribunais as competências para decidir os incidentes, os embargos de terceiros, a oposição e a reclamação dos atos praticados pelos órgãos da execução fiscal. Nesse cenário, os tribunais exercem o papel de controle da atividade administrativa e os direitos e interesses legítimos do executado e de terceiros são devidamente tutelados.

Em segundo lugar, admite-se que a execução fiscal seja instaurada imediatamente após o encerramento do prazo para pagamento voluntário, já que a certidão de dívida pode ser extraída a partir desse momento. Isso significa que o processo de execução fiscal pode ocorrer concomitantemente com a discussão sobre a legalidade da liquidação, ainda que nem a reclamação administrativa tenha sido decidida pela AT.

Fundamenta essa opção legislativa a definitividade do ato tributário de liquidação, o que, segundo entendimento do STA, implica que a obrigação tributária seja exigível e executória desde o esgotamento do prazo para pagamento voluntário. Além disso, a condição de o ato não estar “definitivamente consolidado” não impede a sua exigibilidade e exequibilidade. A instauração imediata da execução fiscal decorre ainda do privilégio da execução prévia, que consiste na viabilidade de que os atos da AT produzam seus efeitos imediatamente, a despeito da discussão sobre a sua legalidade.

O momento em que a execução fiscal é instaurada se reflete no cumprimento e na efetividade da finalidade específica de cobrança da dívida tributária. A proximidade entre a formalização do ato de liquidação e a realização de atos de cobrança coerciva contribui para o alcance dessa finalidade, uma vez que o tempo para que sejam adotados comportamentos evasivos pelo sujeito passivo será menor e, ao mesmo tempo, o patrimônio detido por ele será menos afetado por outras variáveis. Isso justifica a possibilidade de que a execução fiscal ocorra antes mesmo da apreciação da legalidade da liquidação. Além disso, nesse contexto, a receita pública é obtida com maior celeridade.

Essa característica do processo de execução fiscal está relacionada com a ausência de efeito suspensivo automático dos meios de reação ao ato de liquidação. Esse efeito é

condicionado à verificação de que o crédito tributário em discussão se encontra garantido, exigindo-se, para tanto, a prestação de garantia adequada. Com essa configuração, o modelo português apresenta uma solução equilibrada: assegura ao sujeito passivo o direito de reclamar, administrativa e judicialmente, da exigência formalizada pela AT, e assegura a futura satisfação do crédito tributário. Como a admissibilidade dos meios de reação não é condicionada ao pagamento nem à prestação de garantia, o princípio *solve et repete* não vigora em Portugal de forma plena.

A exigência de prestação de garantia como condição para que os meios de reação tenham efeito suspensivo também pode ser fundamentada no benefício da execução prévia de que gozam os atos da administração tributária. No entanto, a *ratio* dessa opção legislativa é o papel que os impostos desempenham na satisfação das necessidades financeiras do Estado. Do interesse público na obtenção dos meios de financiamento do Estado, sobressai o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, o qual tem como alguns de seus afloramentos restringir as hipóteses em que a suspensão da execução fiscal é possível e acautelar o crédito tributário mediante a exigência de garantia como condição para essa suspensão.

Outros princípios fundamentam a opção legislativa em análise, como o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Colocam em risco esses princípios a utilização dos meios impugnatórios como instrumentos de planejamento fiscal, como meios de postergar o cumprimento da obrigação de acordo com a conveniência do sujeito passivo, e a adoção de comportamentos que podem conduzir ao incumprimento da obrigação tributária. Por isso, a adoção de meios adequados para que a cobrança tributária seja efetiva, como a exigência de prestação de garantia, também é manifestação daqueles princípios.

A garantia prestada pelo sujeito passivo deve ser idônea, o que é presumido pela lei em relação à garantia bancária, à caução e ao seguro-caução. No entanto, não há restrições quanto ao tipo de garantia a ser prestada. Com base na jurisprudência do STA, a idoneidade de uma garantia deve ser aferida pela sua capacidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executá-la. Nesse sentido, o valor, o aspecto temporal e a liquidez ou conversibilidade em dinheiro sobressaem-se como critérios para a apreciação da idoneidade de uma garantia.

Além do amplo leque de garantias admitidas, contribuem para que a exigência legal de prestação de garantias seja adequada ao princípio da proporcionalidade a

existência de três institutos: a dispensa da prestação de garantia, a caducidade da garantia e o direito à indenização por prestação indevida de garantia.

A suspensão da execução fiscal também é provocada pela constituição de garantia, por iniciativa da própria AT. Pode ser constituída hipoteca legal ou penhor, antes mesmo de decorrido o prazo para pagamento voluntário, desde que seja constatado que a garantia é necessária à cobrança efetiva da dívida e é recomendada, no caso concreto, em função do interesse na eficácia da cobrança. Também é admitida quando o imposto incidir sobre a propriedade do bem.

Complementam os mecanismos de tutela do crédito tributário observados em Portugal as providências cautelares, uma vez que asseguram a sua futura cobrança enquanto a própria AT não pode, por si só, adotar outras medidas com esse propósito, como a constituição de garantias e a penhora. As providências cautelares de natureza jurisdicional são o arrolamento e o arresto. Ao arrolamento, desencadeado no âmbito dos procedimentos de inspeção, são aplicáveis as disposições relativas à penhora, a qual tem como um de seus principais efeitos a ineficácia, em relação à execução, dos atos de disposição e de oneração dos bens penhorados. A providência cautelar do arresto pode ser requerida antes mesmo da liquidação do tributo, desde que comprovada a sua provável existência, o que permite que sejam paralisados eventuais intentos voltados à frustração da cobrança tributária desde a sua origem.

Diferentemente de Portugal, a apresentação de reclamações e recursos administrativos no Brasil implica a suspensão da exigibilidade do crédito, independentemente desse crédito encontrar-se garantido. Além disso, a propositura da execução fiscal depende da existência do título executivo, cuja formalização depende da inscrição do crédito em dívida ativa, o que só ocorre quando da constituição definitiva do crédito, isto é, quando esgotado o processo administrativo. Relevante salientar que, antes do ajuizamento da execução fiscal, o sujeito passivo pode ainda apresentar um pedido de revisão de dívida inscrita à PGFN.

Os únicos mecanismos de salvaguarda do crédito tributário previstos no ordenamento brasileiro são a medida cautelar fiscal e o arrolamento de bens. A primeira medida visa impedir que o comportamento do sujeito passivo dificulte ou impeça a efetividade da futura cobrança do crédito, mas o atingimento dessa finalidade é limitado pela falta de clareza da legislação e pelas posições doutrinárias e jurisprudências quanto ao momento de seu cabimento, prevalecendo, em regra, a impossibilidade de sua adoção enquanto o processo administrativo está em curso. A segunda tem por finalidade o

monitoramento do patrimônio do sujeito passivo, mas não acarreta a constrição de bens desse patrimônio. Além dessa limitação, a medida não se aplica a todos os sujeitos passivos, dependendo, para a sua implementação, da verificação de requisitos quantitativos quanto ao crédito e ao patrimônio.

A comparação entre as soluções normativas constantes dos ordenamentos português e brasileiro evidenciou que o primeiro ordenamento trata de forma mais equilibrada a relação entre o exercício pelo sujeito passivo de garantias impugnatórias e a necessidade de que o crédito tributário esteja assegurado. Com efeito, ao mesmo tempo que o sujeito passivo pode apresentar meios impugnatórios, a AT só paralisa os atos de cobrança quando assegurada a futura satisfação do crédito.

No Brasil, por sua vez, não há mecanismos suficientes de salvaguarda do crédito durante o processo administrativo tributário. Apesar disso, ao lado do interesse público na arrecadação de receitas tributárias inerente a um Estado Fiscal, os princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da livre concorrência, previstos na Constituição brasileira, fundamentam a necessidade de adoção de mecanismos reforçados de tutela do crédito tributário.

Esse diagnóstico conduziu a nossa investigação à avaliação da aderência das soluções normativas existentes em Portugal ao ordenamento brasileiro. Para essa avaliação, levamos em consideração não apenas a compatibilização com a Constituição, mas também com a construção normativa e doutrinária já existente. Releva a concepção doutrinária e legal de que o título executivo só pode ser formalizado após a constituição definitiva do crédito tributário, uma vez que se entende que só a partir disso o lançamento torna-se exequível. Nesse sentido, a exigência de garantia como condição para a paralisação de atos de cobrança não é adequada ao modelo brasileiro.

A esse modelo, entendemos ser mais adequada a exigência de apresentação de garantia como condição para a admissibilidade do recurso voluntário ao CARF. Para que essa exigência seja compatível com a CRFB, devem ser previstas medidas semelhantes às que constam do regime de prestação de garantias adotado por Portugal. Apesar de a jurisprudência do STF ter se firmado no sentido de que a admissibilidade de recursos administrativos não pode ser condicionada a prestação de garantia, levando em conta o direito de petição e a ampla defesa, entendemos que o tema precisa ser reapreciado nesse contexto de fragilidade da tutela do crédito e à luz dos fundamentos constitucionais analisados.

A partir da comparação entre os modelos de litigância tributária existentes em Portugal e no Brasil e entre as soluções normativas adotadas por cada ordenamento para assegurar a futura cobrança do crédito tributário enquanto pendente o litígio, concluímos esta dissertação apresentando contributos para o reforço da tutela do crédito no Brasil.

Como a demora na resolução dos litígios tributários representa um grave risco à satisfação do crédito tributário, especialmente se isso for combinado com a insuficiência dos mecanismos de salvaguarda do crédito, formulamos contributos voltados à redução do tempo de duração do litígio e contributos voltados para o reforço da tutela do crédito enquanto durar esse litígio.

Cooperam para o atingimento do primeiro propósito a simplificação do processo administrativo, com a previsão de uma única instância para a revisão do ato administrativo; o aperfeiçoamento da tutela jurisdicional pelo Poder Judiciário, com a instituição da justiça especializada em causas tributárias; a previsão de aplicação de sanção processual no processo administrativo tributário, para inibir a litigância meramente protelatória; e a imposição de prazo legal para a decisão, combinado com a implementação de medidas que viabilizem o cumprimento desse prazo e com a previsão de consequências pelo descumprimento.

Para o reforço da tutela do crédito tributário, é necessário exigir condições para que as reclamações e os recursos administrativos suspendam a exigibilidade do crédito tributário. Nesse sentido, propomos a implementação da exigência de prestação de garantia ou arrolamento de bens como condição para a admissibilidade do recurso voluntário. Essa exigência pode ser compatibilizada com a Constituição brasileira se for acompanhada de características do regime de prestação de garantia de Portugal, como a admissibilidade de diferentes modalidades de garantias, a previsão de hipóteses de dispensa da prestação de garantia que levem em conta a insuficiência de meios econômicos, o direito à indenização pela prestação indevida de garantia e a previsão de hipóteses de caducidade. Além disso, a tutela pode ser reforçada pelo aperfeiçoamento dos institutos da medida cautelar fiscal e do arrolamento de bens e direitos.

REFERÊNCIAS

Autores portugueses e outro

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de; FARIA, Rita Lynce de. Artigo 209.º. *In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. Constituição Portuguesa anotada. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2020. v. 3, p. 93-106.*

ALMEIDA, Mario Aroso de. Artigo 212.º. *In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. Constituição Portuguesa anotada. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2020. v. 3, p. 119-126.*

ALMEIDA, Mario Aroso de. Artigo 268.º. *In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. Constituição Portuguesa anotada. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2020. v. 3, p. 533-553.*

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *A justiça administrativa: lições. 19. ed. Coimbra: Almedina, 2021.*

ANTUNES, Aquilino Paulo. Reforma do contencioso tributário: ganhos e perdas. *In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). Comentários à legislação processual tributária. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 111-129.*

ARAÚJO, Laurentino da Silva. *Processo de execução fiscal. Coimbra: Almedina, 1968.*

BARBOSA, Andreia. O regime da prestação de garantias. *In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). Comentários à legislação processual tributária. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 219-238.*

BARBOSA, Andreia. *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e no processo tributário. Coimbra: Almedina, 2017.*

BASTOS, Filipe Brito. A arbitragem em Direito Administrativo e o direito fundamental de acesso ao Direito nos tribunais portugueses. *In: GOMES, Carla Amado; FARINHO, Domingos Soares; PEDRO, Ricardo (coord.). Arbitragem e Direito Público. Lisboa: AAFDL Editora, 2018. reimpr., p. 75-98.*

BULÇÃO, Gonçalo; MARQUES, Paulo. O “calcanhar de Aquiles”: a fiança como garantia no processo de execução fiscal. *Revista do Ministério Público, Lisboa, ano 33, n. 131, p. 213-238, jul./set. 2012.*

CABRITANETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. *Contencioso tributário: processo, arbitragem e execução. Coimbra: Almedina, 2017. reimpr. 2 v.*

CACOMA, Adalberto. *Garantias tributárias: garantias dos contribuintes e garantias do credor tributário. Lisboa: AAFDL Editora, 2023.*

CALHAU, António Francisco de Almeida. Arbitragem Tributária. *Julgar, Coimbra, n. 26, p. 181-190, 2015. Disponível em: <https://julgar.pt/wp->*

content/uploads/2015/05/JULGAR-26-09-Ant%C3%B3nio-Calhau-Arbitragem-Tribut%C3%A1ria.pdf. Acesso em: 29 out. 2023.

CAMPOS, Diogo de Leite. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade – Princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina, 2018. v. 1, p. 121-151.

CAMPOS, Diogo Leite de. A arbitragem tributária em Portugal (a Lei de 2011). *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 5, n. 29, p. 166-188, nov./dez. 2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. v. 2.

CARDONA, Maria Celeste. Regime jurídico de suspensão do processo de execução fiscal: a caducidade da garantia bancária. *Fisco*, Lisboa, ano 13, n. 103/104, p. 33-53, jun. 2002.

CARDOSO, Cátia Lopes. Da *desjurisdicionalização* do processo de execução fiscal – breves considerações. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, v. 58, p. 7-17, ago. 2017.

CORREIA, José Manuel Sérvulo. A arbitragem dos litígios entre particulares e a Administração Pública. In: ANTUNES, Maria João (org.). *Estudos em Memória do Conselheiro Artur Maurício*. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. p. 683-720.

COSTA, Carolina Santos. A prestação de garantia no processo de execução fiscal. *Revista Fiscal*, Porto, n. 9, p. 10-22, out. 2009.

DOURADO, Ana Paula *et al.* Litigância tributária em Portugal: estudo jurídico e empírico da arbitragem tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, p. 25-54, 3. quadrim. 2023.

DOURADO, Ana Paula. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2021.

DOURADO, Ana Paula. Introdução ao “Dossiê: A arbitragem tributária em Portugal”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 11, n. 1 e 2, p. 209-213, primavera/verão 2019.

DOURADO, Ana Paula. O contencioso tributário português: um apelo à reforma. *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n. 22, p. 3-13, out./dez. 2018.

DOURADO, Ana Paula. Impugnação judicial. O princípio “solve et repete”. *Fisco*, ano 2, n. 16, p. 25-32, jan. 1989. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/Artigos_APD/L-Fisco-16-1990.pdf. Acesso em: 23 jan. 2024.

DOURADO, Ana Paula; MARQUES, Paulo. Artigo 103.º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018. v. 2, p. 194-229.

DULCE NETO. A natureza da execução fiscal na jurisprudência do STA. *In: CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. Execução fiscal*. Lisboa: CEJ, 2019. p. 11-21. E-book. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNrD3V1U%3d&portalid=30>. Acesso em: 2 nov. 2023.

DULCE NETO; ESTEVES, Fernanda. A jurisdição fiscal – Questões de processo, organização e funcionamento dos tribunais tributários. *Julgar*, n. 36, 2018. Disponível em: <https://julgar.pt/a-jurisdicao-fiscal-questoes-de-processo-organizacao-e-funcionamento-dos-tribunais-tributarios/>. Acesso em: 25 out. 2023.

ESTEVES, Fernanda. A prestação de garantia na execução fiscal. *Revista do CEJ*, Lisboa, n. 2, p. 309-334, 2. sem. 2013.

FERREIRA, Eduardo Paz; ASCENSO, João Miguel. A Arbitragem Tributária: uma novidade do direito fiscal português. *Revista dos Tribunais das Américas*, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 169-181, jan./jun. 2011.

FERREIRA, Emília. A natureza jurídica da decisão de suspensão do processo de execução fiscal mediante prestação ou dispensa de prestação de garantia idónea: análise jurisprudencial e reflexões críticas. *In: CUNHA, Ary Ferreira da (coord.). IV Congresso de Direito Fiscal*. Porto: Vida Económica, 2014. p. 97-116.

FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. *Justiça tributária: prevenção e resolução alternativa de litígios*. Coimbra: Almedina, 2018.

GONÇALVES, Marco Carvalho. Tutela cautelar conservatória: perspetivas jurisprudenciais sobre o arresto e o arrolamento. *In: OLIVEIRA, A. Sofia Pinto; JERÓNIMO, Patrícia (coord.). Liber Amicorum Benedita Mac Crorie*. Braga: UMinho Editora, 2022. v. 2, p. 37-61. E-book. Disponível em: <https://ebooks.uminho.pt/index.php/uminho/catalog/view/105/152/2150-1>. Acesso em: 16 jan. 2024.

LUMBRALES, Nuno B. M. Sobre a promoção da execução fiscal pelos serviços de finanças. *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa, n. 18, abr. 2004. Disponível em: <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-18/>. Acesso em: 6 nov. 2023.

MARQUES, Paulo. Breves notas sobre a prestação de garantia idónea no processo de execução fiscal. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, Lisboa, ano 64, n. 1, tomo 3, p. 1781-1822, 2023.

MARQUES, Paulo. *A revisão do acto tributário: do mea culpa à reposição da legalidade*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2019. (Cadernos IDEFF, n. 19)

MARQUES, Paulo. Execução fiscal: Uma ruptura com o princípio da separação de poderes? *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 5, n. 1, p. 175-201, primavera 2012.

MARQUES, Rui. A execução fiscal: uma natureza judicial de competência administrativa? *In: MENDONÇA, António et al. (coord.). Estudos de homenagem a José da Silva Lopes*. Coimbra: Almedina, 2018. p. 219-244.

- MARTÍNEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003. reimpr.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara. As garantias processuais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalização interna*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2018. v. 1, p. 533-594.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara; ALVES, José Costa. *Procedimento e processo tributário: uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, 2015.
- MEDEIROS, Rui. Artigo 20.º. In: MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. 2. ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017. v. 1, p. 304-333.
- MONTEIRO, António Pedro Pinto; SILVA, Artur Flamínio da; MIRANTE, Daniela. *Manual de arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2020. reimpr.
- MORAIS, Rui Duarte. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2016. reimpr.
- MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2006.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2021. reimpr.
- NABAIS, José Casalta. A impugnação unitária do acto tributário. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2018. v. 4, p. 121-143.
- NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015. v. 4, p. 103-133.
- NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015. v. 4, p. 7-36.
- NABAIS, José Casalta. Considerações sobre o anteprojeto de revisão da LGT e do CPPT dirigida à harmonização com a reforma da justiça administrativa. In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2, p. 159-177.
- NEVES, Ana F. O julgamento em formação alargada e a consulta prejudicial. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 401-422.
- PAIVA, Carlos. *O processo de execução fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- PAIXÃO, José da Silva; SOUSA, Alfredo José de. *Código de procedimento e de processo tributário: comentado e anotado*. Coimbra: Almedina, 2000.
- PEDRO, Ricardo. Linhas gerais sobre as alterações ao regime de recursos jurisdicionais no âmbito do CPPT, em especial o recurso de revista excepcional. In: GOMES, Carla

Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 349-372.

PEREIRA, Paula Rosado. *Manual de IRS*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2021.

PIRES, Rita Calçada. Retrato da nova justiça cautelar tributária. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 295-347.

RIBEIRO, João Sérgio. *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

ROCHA, Joaquim Freitas da. *Lições de procedimento e processo tributário*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2021.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. In: CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. *Execução fiscal*. Lisboa: CEJ, 2019. p. 35-59. E-book. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=Vc5HNRd3V1U%3d&portalid=30>. Acesso em: 2 nov. 2023.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago. Arbitragem tributária e arbitragem administrativa: breve ponto de situação. In: GOMES, Carla Amado; ROCHA, Joaquim Freitas da; SERRÃO, Tiago (coord.). *Comentários à legislação processual tributária*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019. p. 423-443.

ROCHA, Joaquim Freitas da; STRÄTZ, Murilo. A tipicidade cautelar fiscal face ao poder geral de cautela e às cláusulas gerais executivas: limites à aplicação subsidiária do CPC. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, Rio de Janeiro, ano 15, v. 22, n. 2, p. 434-468, maio/ago. 2021. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/issue/view/2532>. Acesso em: 21 jul. 2023.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SANCHES, Saldanha. O indeferimento tácito em matéria fiscal: uma garantia do contribuinte? *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Lisboa, n. 11, jul. 2002. Disponível em: <https://www.isg.pt/revista-fiscalidade-no-11/>. Acesso em: 27 set. 2023.

SANCHES, Saldanha. *Princípios do contencioso tributário*. Lisboa: Fragmentos, 1987.

SANTIAGO, Bruno. Sobre o pagamento da dívida exequenda na pendência de uma oposição ou reclamação judiciais no âmbito de um processo de execução fiscal. In: MIRANDA, Jorge *et al.* (org.). *Estudos em homenagem a Miguel Galvão Teles*. Coimbra: Almedina, 2012. v. 1, p. 813-826.

SOUSA, Bárbara Piairo de. *A responsabilidade civil da administração tributária: os atos lesivos em matéria tributária*. Coimbra: Almedina, 2021.

SOUSA, Domingos Pereira de. *Direito fiscal e processo tributário*. Lisboa: Edições Universitárias Lusófonas, 2022.

SOUSA, Jorge Lopes de. Notas sobre a reforma do contencioso tributário de 2019. *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n. 28, p. 3-17, abr./jun. 2020.

SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Guia da arbitragem tributária*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2017. cap. 3, p. 75-252.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*. 6. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011. 4 v.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2021.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 361-373.

TOSCANO, Maria de Lurdes. Juros indemnizatórios no pagamento indevido da prestação tributária. *Revista do CEJ*, Lisboa, n. 2, p. 235-255, 2. sem. 2014.

TRINDADE, Carla Castelo. *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária anotado*. Coimbra: Almedina, 2016.

TRINDADE, Carla Castelo; FERREIRA, Susana Bradford. O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia – o caso específico da arbitragem tributária. In: CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. *Contencioso Tributário*, Plano de Formação Contínua 2013-2014. Lisboa: CEJ, 2015. p. 198-225. E-book. Disponível em: cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=LHDWYbuoer4%3D&portalid=30. Acesso em: 18 set. 2023.

VILLA-LOBOS, Nuno. A política pública da arbitragem tributária. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 11, n. 1 e 2, p. 215-223, primavera/verão 2019.

VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. O caso particular da arbitragem tributária no âmbito das políticas públicas em matéria de justiça tributária. In: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em Direito Público*. [S. l.]: FGV Projetos, 2018. p. 7-23. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>. Acesso em: 26 jun. 2023.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Publicações oficiais

PORTUGAL. Direção-Geral da Política de Justiça. *Destaque estatístico anual – Primeiros resultados*, nº 87, abril de 2023. Movimento processual nos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1ª instância (2015-2022). Lisboa: DGPIJ, 2023. Disponível em: https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Destaques/20230428_D87_TAF_MovimentoProcessos.pdf. Acesso em: 26 fev. 2024.

PORTUGAL. Direcção-Geral dos Impostos. *Ofício-Circulado nº 60.076 de 2010-07-29*. Sobre constituição e manutenção de garantia idónea em processo de execução fiscal.

Disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60076_.pdf. Acesso em: 25 fev. 2024.

PORTUGAL. Direcção-Geral dos Impostos. *Ofício-Circulado n.º 60.077 de 2010-07-29*. Sobre condições a observar para a concessão de dispensa/isenção de garantia idónea em processo de execução fiscal. Disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60077.pdf. Acesso em: 25 fev. 2024.

PORTUGAL. Direcção-Geral dos Impostos. *Ofício-Circulado n.º 60.078 de 2010-08-30*. Sobre a constituição e manutenção de garantia sobre participações sociais. Disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OFICIO_60078.pdf. Acesso em: 25 fev. 2024.

Jurisprudência

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo n.º 01001/12.1BESNT-S1*. Relator: Anabela Russo, 11 de novembro de 2023. Disponível:
https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37b6e4bb4babc1a880258a4a00639e3a?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,01001%2F12.1BESNT-S1#_Section1. Acesso em: 10 dez. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo n.º 01247/23.7BEPRT*. Relator: Francisco Rothes, 11 de outubro de 2023. Disponível em:
https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b01c8f2923059ff680258a4700534587?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 30 nov. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo n.º 0550/21.5BEBRG*. Relator: Gustavo Lopes Courinha, 7 de dezembro de 2022. Disponível em:
https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/8c71d21ad146e3f18025891600336a8a?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,0550%2F21.5BEBRG#_Section1. Acesso em: 10 dez. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo n.º 0275/22.4BEAVR*. Relatora: Isabel Marques da Silva, 12 de outubro de 2022. Disponível em:
<https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c69049d1abbbf23dc802588db003c63a8?OpenDocument>. Acesso em: 22 jan. 2024.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo 01442/21.3BELRA*. Relator: Gustavo Lopes Courinha, 2 de fevereiro de 2022. Disponível em:
https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2b733891d1bf3ef1802587df004d6e4c?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 18 dez. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo 0594/07.0BELSB*. Relator: Aragão Seia, 12 de janeiro de 2022. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/31da5890695e5d6d802587ca005c5603?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 17 dez. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01666/20.0BEBRG*. Relatora: Anabela Russo, 7 de abril de 2021. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f27e9fe90ac70c1e802586b7004851bc?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 8 jan. 2024.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 018/20.7BALS*. Relator: Paulo Antunes, 4 de novembro de 2020. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2c56b440d3bea48a8025861e00461ff4?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 21 dez. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01125/19.4BESNT*. Relator: Pedro Vergueiro, 16 de setembro de 2020. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/edb31128debc0919802585ed0051da39?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 29 dez. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 340/19.5BEALM*. Relator: Nuno Bastos, 15 de julho de 2020. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4f87a586d62c4fb3802585ab003c96bb?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 16 jan. 2024.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0393/19.6BEBRG*. Relator: Ascensão Lopes, 3 de julho de 2019. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1092ceacc99c55b2802584330049d54a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 2 jan. 2024.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 01504/17*. Relator: Aragão Seia, 28 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f076cc2d9764e374802582440055c813?OpenDocument>. Acesso em: 22 jan. 2024.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0429/16*. Relator: Fonseca Carvalho, 18 de maio de 2016. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d663e5b9eaf7e27180257fbc003c2644?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 3 jan. 2024.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 72/14*. Relator: Carlos Carvalho, 21 de maio de 2015. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eb4cc54491889e4580>

257e53004929d1?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. Acesso em: 23 out. 2023.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Processo nº 0874/14*. Relator: Aragão Seia, 27 de agosto de 2014. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aafa4a226e0cf0d180257d48002fa664?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,loca%C3%A7%C3%A3o,financeira#_Section1. Acesso em: 3 jan. 2024.

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão referente ao Recurso nº 25.945*. Relator: Conselheiro Baeta de Queiroz, em 9 de maio de 2001. *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*: Rio de Mouro, ano 41, n. 483, p. 346-351, mar. 2002.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Norte. *Acórdão referente ao Processo nº 02127/20.3BEPRT*. Relatora: Paula Moura Teixeira, 27 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/0be99005777cd1ba802586e7003cc6c4?OpenDocument>. Acesso em: 30 nov. 2023.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Norte. *Acórdão referente ao Processo nº 213/17.6BEPNF*. Relator: Ana Patrocínio, 14 de setembro de 2017. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/9cfc223c7178eb07802581a600503419?OpenDocument>. Acesso em: 16 jan. 2024.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 696/22.2BEALM*. Relatora: Catarina Almeida e Sousa, 4 de maio de 2023. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/008dbf5329e89548802589ac0056caa8?OpenDocument>. Acesso em: 22 jan. 2024.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 116/21.0BEPDL*. Relatora: Cristina Flora, 28 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/07a5d95b6693921a80258833002cb3bb?OpenDocument>. Acesso em: 30 nov. 2023.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 8290/14.5BCLSB*. Relatora: Juíza Isabel Fernandes, 5 de março de 2020. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2393fec490001aee80258523005b4a98?OpenDocument>. Acesso em: 24 out. 2023.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 513/19.0BESNT*. Relatora: Patrícia Manuel Pires, 16 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7316a76f38d748018025847800372e18?OpenDocument>. Acesso em: 30 nov. 2023.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 2954/15.3BELRS*. Relator: Jorge Cortês, 24 de novembro de 2016. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/636090a689ce273080258075005c812a?OpenDocument>. Acesso em: 17 jan. 2024.

PORTUGAL. Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão referente ao Processo nº 09201/15*. Relator: Joaquim Condesso, 16 de dezembro de 2015. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/35c46dc0c03cfa1580257f31003c5650?OpenDocument>. Acesso em: 16 jan. 2024.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão nº 80/2003 referente ao Processo nº 151/02*. Relator: Conselheiro Benjamim Rodrigues, 12 de fevereiro de 2003. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 4 nov. 2023.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão nº 152/2002 referente ao Processo nº 498/01*. Relatora: Conselheira Maria Helena Brito, 17 de abril de 2002. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 4 nov. 2023.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão nº 332/01 referente ao Processo nº 178/2001*. Relator: Conselheiro Messias Bento, 10 de julho de 2001. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 7 nov. 2023.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. *Acórdão nº 230/86 referente ao processo nº 178/84*. Relator: Conselheiro Martins da Fonseca, 8 de julho de 1986. Disponível em: <https://acordaosv22.tribunalconstitucional.pt/>. Acesso em: 24 out. 2023.

PORTUGAL. Tribunal da Relação do Porto. *Acórdão referente ao Processo nº 1524/10.7TBMCN.P1*. Relatora: Maria José Simões, 12 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/789d33f8e170874a8025798b0041ed16?OpenDocument>. Acesso em: 16 jan. 2024.

Autores brasileiros

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ABRÃO, Carlos Henrique. *Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

ABREU, Vinícius Caldas da Gama e. Medida Cautelar Fiscal. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, v. 16, n. 2, p. 10-21, fev. 2004.

ALMEIDA, Atena Jorge de. Contencioso Tributário Federal no Brasil: principais características, órgãos julgadores e meios de defesa do contribuinte. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, ano 14, n. 1/4, p. 207-239, primavera 2023.

AMARAL, Paulo Osternack. A remessa necessária no Novo CPC. In: TALAMINI, Eduardo (coord.). *Processo e Administração Pública*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 227-238.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 25. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

ANGELO, Tiago. Eterno gargalo: 'Execução fiscal custa caro, e portaria CNJ permite tratar tema com seriedade'. *Revista Consultor Jurídico: Conjur*, São Paulo, 19 nov. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-19/portaria-do-cnj-permite-tratar-execucao-com-seriedade-dizem-procuradores-da-pgfn/>. Acesso em: 20 fev. 2024.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. A revisão de dívida inscrita e o controle de legalidade do crédito tributário federal. *Revista Consultor Jurídico: Conjur*, São Paulo, 21 jun. 2021. Disponível: https://www.conjur.com.br/2021-jun-21/processo-tributario-revisao-divida-inscrita-controle-legalidade-credito-tributario/#_ftn1. Acesso em: 30 jan. 2024.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECHO, Renato Lopes. Sugestões para melhoria do processo tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 51, p. 529-543, 2. quadrim. 2022.

BENNINI, Antônio Augusto. Arrolamento fiscal de bens e direitos: instrumento legal e eficaz no combate à sonegação fiscal – estudo comparativo da legislação à luz da jurisprudência. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 15, n. 178, p. 9-24, dez. 2015.

BONFIM, Gilson. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2015.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

CALMON, Sacha. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. *Revista de Processo: RePro*, São Paulo, v. 25, n. 98, p. 259-274, abr./jun. 2000.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimaraes de. *Execução fiscal e efetividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CAMPOS, Rogério; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Averbação pré-executória: contextualização normativa e constitucionalidade. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 16, n. 94, p. 91-104, jul./ago. 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAVALCANTE, Mantovani Colares. O arrolamento fiscal como ato administrativo de múltiplos efeitos: a garantia da garantia da garantia do crédito tributário. *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários: IBET*, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/09/Mantovanni-Colares.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2024.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional comentado: em sua moldura constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CUNHA JR., Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2012.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

DELGADO, José Augusto. Aspectos doutrinários e jurisprudenciais da medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 69-114.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2016. v. 2.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais [...]*. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2016. v. 3.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FELIZARDO, Marília do Amaral. Medida Cautelar Fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *XV Congresso Nacional de Estudos Tributários: 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 783-821. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/medida-cautelar-fiscal-por-marcelo-de-lima-castro-diniz-e-marilia-do-amaral-felizardo/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

FLAKS, Milton. Medida Cautelar Fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 192, p. 61-73, abr./jun. 1993. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45736>. Acesso em: 21 jul. 2023.

FUJITA, Sérgio Akira. *Análise da cobrança administrativa fiscal federal: problemas e soluções*. 2019. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília, 2019. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5097>. Acesso em: 31 jan. 2024.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: MELO FILHO, João Aurino de (coord.). *Execução Fiscal Aplicada – Análise pragmática do processo de execução fiscal*. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 31-93.

GÓIS, Veruska Sayonara de. O recurso como garantia fundamental: possibilidades de restrição pelo legislador. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, v. 29, n. 2, p. 163-185, jul./dez. 2009.

GONÇALVES, Carla de Lourdes; PINHEIRO, Hendrick. A inscrição do débito em dívida ativa e os direitos do sujeito passivo tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários: meio século de tradição*. São Paulo: Noeses, 2021. p. 1417-1433. Disponível em:

https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/07/z_Carla-de-Lourdes-Goncalves.pdf. Acesso em: 30 jan. 2024.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

KOZIKOSKI, Sandro Marcelo. *Sistema Recursal CPC 2015: em conformidade com a Lei 13.256/2016*. Salvador: Juspodivm, 2016.

LIMA NETO, Francisco Vieira. *Comentários à Lei de Medida Cautelar Fiscal: Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992*. São Paulo: Editora de Direito, 1998.

LIMA, Daniel Serra. *Capacidade contributiva: conteúdo e (in) eficácia*. São Paulo: IBDT, 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 15. ed. Barueri: Atlas, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. A capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 17, n. 100, p. 23-31, jul./ago. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 14. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

MARTINS, Marcelo Guerra. Art. 151. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 8. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 753-768.

MEIRELLES, Hely Lopes; WALD, Arnaldo; MENDES, Gilmar Ferreira. *Mandado de segurança e ações constitucionais*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do processo tributário*. Salvador: Juspodivm, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENEZES, Iure Pedroza. O fim do depósito recursal no processo administrativo tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 15, n. 77, p. 168-184, nov./dez. 2007.

MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo*. São Paulo: Cenofisco, 2018.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do processo na Constituição Federal: processo civil, penal e administrativo*. 11. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

OLIVEIRA, Gabriel Somma Quaresma de; ALGEBAILLE, Leonel Silva Bertino. Definição do recurso cabível contra sentença em sede de execução fiscal. *Revista Consultor Jurídico: Conjur*, São Paulo, 27 jan. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-27/leonel-algebaile-apelacao-ou-embargos-infringentes/>. Acesso em: 26 out. 2023.

OLIVEIRA, João Paulo Ribeiro Lima Pacheco Carnevalli de. Art. 201. In: SEEFELDER, Cláudio; CAMPOS, Rogério (coord.). *Constituição e Código Tributário comentados sob a ótica da Fazenda Nacional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 1135-1137.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal: Lei n. 6.830, de 22-9-1980*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PALLADINO, Cristiano Gomes da Silva. Art. 151. In: SEEFELDER, Cláudio; CAMPOS, Rogério (coord.). *Constituição e Código Tributário comentados sob a ótica da Fazenda Nacional*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 947-951.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

RÊGO, Adriana Gomes. Proposições para o aperfeiçoamento do processo tributário federal sob a ótica da análise econômica do Direito. *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*, Brasília, v. 9, n. 1, p. 110-134, jan./jun. 2022.

RÊGO, Adriana Gomes. *Em que medida um tribunal administrativo tributário federal contribui para a defesa de interesses da sociedade brasileira*. 2020. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Altos Estudos em Defesa) - Escola Superior de Guerra, Brasília, 2020. Disponível em: <https://repositorio.esg.br/bitstream/123456789/1124/1/ADRIANA%20GOMES%20R%20C3%8AGO%20-%20TCC%20CAED%202020.pdf>. Acesso em: 16 out. 2023.

RIBEIRO, Melissa Freitas. O novo modelo de cobrança do crédito tributário da União: uma análise crítica sobre vantagens e retrocessos dos “novos” institutos criados pela Portaria n. 33/2018 da PGFN. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 43, p. 288-307, 2. sem. 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/603>. Acesso em: 30 jan. 2024.

ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo. *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020. p. 59-84.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.

SANTANA, Renata Cassia de. A constituição do crédito tributário e a prova de sua literalidade na medida cautelar fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra; ELALI, André (org.). *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 153-159.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Tendências atuais do processo administrativo fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 81-117, jan./fev. 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A certeza jurídica da dívida tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib*, São Paulo, v. 13, n. 64, p. 91-105, set./out. 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e os seus efeitos. *Revista de Processo: RePro*, São Paulo, v. 7, n. 25, p. 51-96, jan./mar. 1982.

SILVA, Antônio Ezequiel da. Medida cautelar fiscal. *Cartilha Jurídica*, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Brasília, n. 52, fev. 1998. Disponível em: <https://portal.trf1.jus.br/dspace/bitstream/123/54804/1/Medida%20Cautelar%20Fiscal.PDF>. Acesso em: 31 jan. 2024.

SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. Das indisponibilidades e restrições patrimoniais preparatórias à penhora. In: MELO FILHO, João Aurino de (coord.). *Execução Fiscal Aplicada – Análise pragmática do processo de execução fiscal*. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 201-219.

SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da. As restrições legais ao direito de recurso na esfera administrativa e o princípio da ampla defesa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 38, p. 97-102, nov. 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, 1953. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/13306>. Acesso em: 25 jan. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

TOSTES NETO, José Barroso. Contencioso administrativo tributário federal: diagnóstico e perspectivas. *Revista Etco*, São Paulo, ano 17, n. 25, p. 16-19, ago. 2020. Disponível em: <https://www.etco.org.br/publicacoes/revista-etco/contencioso-administrativo-tributario-federal-diagnostico-e-perspectivas/>. Acesso em: 17 out. 2023.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord.). Estudos sobre o contencioso administrativo fiscal da federação brasileira: problemas e soluções. In: *Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros: programa de estudos 2012*. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2012. p. 13-196. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/7314>. Acesso em: 9 out. 2023.

Publicações oficiais

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Dados gerenciais do CARF*. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos>. Acesso em: 25 fev. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2023*. Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 17 out. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 22 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento. *Exposição de Motivos nº 500/91*. Brasília, DF: Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, 30 out. 1991. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=200391>. Acesso em: 19 jul. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. *Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo*. São Paulo, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/diagnostico-do-contencioso-tributario-administrativo/relatorio_final.pdf. Acesso em: 20 fev. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 13 fev. 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CAT/Nº 2.078, de 11 de dezembro de 1997*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/1997/PARECER%20PGFN-CAT%20No%202078-1997.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Contencioso administrativo de primeira instância*. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/contencioso-administrativo-de-primeira-instancia>. Acesso em: 25 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Lista de Alto Risco na Administração Pública Federal*. Brasília: TCU, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lista-de-alto-risco-na-administracao-publica-federal.htm>. Acesso em: 25 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 336/2021-Plenário referente ao Processo nº 038.047/2019-5*. Relatório de Auditoria Operacional realizada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com o objetivo de avaliar a eficiência do contencioso tributário administrativo e judicial. Relator: Ministro Bruno Dantas, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/redireciona/acordao-completo/ACORDAO-COMPLETO-2435353>. Acesso em: 24 out. 2023.

Jurisprudência

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao Resp n. 1.696.270/MG*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 8 de junho de 2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Enunciado Administrativo n. 8*. A indicação, no recurso especial, dos fundamentos de relevância da questão de direito federal infraconstitucional somente será exigida em recursos interpostos contra acórdãos publicados após a data de entrada em vigor da lei regulamentadora prevista no art. 105, § 2º, da Constituição Federal. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2022]. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Leis-e-normas/Enunciados-administrativos>. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgInt no REsp 1.876.108/RS*. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, 1 de março de 2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgInt no AREsp n. 1.322.410/ES*. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, 3 de março de 2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgInt no REsp n. 1.759.512/RS*. Relator: Ministro Francisco Falcão, 15 de outubro de 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao Resp n. 1.825.638/PR*. Relator Ministro: Herman Benjamin, 5 de setembro de 2019. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao Resp. 1.214.033/RJ*. Relator Ministro: Mauro Campbell, 27 de agosto de 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao AgRg nos Edcl no Resp nº 1.190.872/RJ*. Relator: Ministro Humberto Martins, 12 de abril de 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 5 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao Resp n. 1.127.933/RJ*. Relator: Ministro Luiz Fux, 3 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 23 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao Resp nº 1.099.026/SC*. Relator: Ministro Herman Benjamin, 12 de maio de 2009. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 5 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão referente ao Resp n. 466.723/RS*. Relatora: Ministra Denise Arruda, 6 de junho de 2006. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 1 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à ADI 6.145/CE*. Relatora: Ministra Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5702414>. Acesso em: 15 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à ADI nº 5.932/DF e outras*. Relator: Ministro Marco Aurélio; Redator do acórdão: Ministro Luís Roberto Barroso, 9 de dezembro de 2020. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5437860>. Acesso em: 28 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao RE nº 601.314*. Relator: Ministro Edson Fachin, 24 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2689108>. Acesso em: 8 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 794.149 Ceará*. Relator: Ministro Dias Toffoli, de 18 de novembro de 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4522643>. Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 637.975 Minas Gerais*. É compatível com a Constituição o art. 34 da Lei 6.830/1980, que afirma incabível apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN. Relator: Ministro Cezar Peluso, 9 de junho de 2011. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvance=true&classeNumeroIncidente=ARE%20637975. Acesso em: 26 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante n. 28*. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 16 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante n. 21*. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2009. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 17 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à Medida Cautelar em Ação Cautelar 1.657-MC/RJ*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 27 de junho de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em: 9 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente ao RE 389.383/SP*. Relator: Ministro Marco Aurélio, 28 de março de 2007. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2129013>. Acesso em: 15 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão referente à Medida Cautelar na ADI 1.922/DF e 1976/DF*. Relator: Ministro Moreira Alves, 6 de outubro de 1999. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1738856>. Acesso em: 25 jan. 2024.