

A Execução Fiscal: Análise Detalhada do Procedimento de Cobrança da Dívida Ativa

A Tax Enforcement: Detailed Analysis of the Active Debt Collection Procedure

Vinicius Lima Duarte¹

Resumo

A Execução Fiscal é o principal instrumento jurídico da Fazenda Pública para a cobrança judicial da Dívida Ativa. É um procedimento executivo especializado e célere, vital para o financiamento estatal e a implementação de políticas públicas. Diferente dos processos de conhecimento, baseia-se em um crédito líquido, certo e exigível, consubstanciado na Certidão de Dívida Ativa (CDA). O rito é regido pela Lei nº 6.830/80 (LEF), um microsistema processual subsidiariamente complementado pelo Código de Processo Civil (CPC). Seu objetivo é a satisfação compulsória de obrigações não adimplidas, mediante a expropriação de bens do executado. As partes são a Fazenda Pública (exequente) e o devedor/responsável (executado). A relevância deste mecanismo é inegável para a ordem econômica e o patrimônio dos contribuintes, sendo pilar da sustentabilidade financeira do Estado. Contudo, a busca pela efetividade deve sempre se harmonizar com os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório, ampla defesa e menor onerosidade, assegurando uma cobrança justa e legal.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Procedimento. Principais incidentes.

Abstract

Tax Enforcement is the main legal instrument of the Public Treasury for the judicial collection of Outstanding Debt. It is a specialized and swift enforcement procedure, vital for state financing and the implementation of public policies. Unlike declaratory proceedings, it is based on a liquid, certain, and enforceable credit, embodied in the Certificate of Outstanding Debt (CDA). The procedure is governed by Law No. 6.830/80 (LEF), a microsystem procedurally complemented by the Code of Civil Procedure (CPC). Its purpose is the compulsory satisfaction of unfulfilled obligations through the expropriation of the debtor's assets. The parties involved are the Public Treasury (claimant) and the debtor/responsible party (defendant). The relevance of this mechanism is undeniable for the economic order and taxpayers' assets, being a pillar of the State's financial sustainability. However, the pursuit of effectiveness must always harmonize with the constitutional principles of due process of law, adversarial proceedings, broad defense, and least onerous execution, ensuring a fair and lawful collection.

Keywords: Tax Enforcement. Procedure. Main incidents.

1.Introdução: A Natureza e o Propósito da Ação de Execução Fiscal

A Execução Fiscal constitui o principal instrumento jurídico à disposição da Fazenda Pública para a cobrança judicial de seus créditos, denominados Dívida Ativa. Trata-se de um procedimento judicial de natureza executiva, especializado e célere, concebido para conferir máxima efetividade à arrecadação de recursos que são essenciais ao financiamento do Estado e à

¹ Procurador do Município de Porto Alegre/RS. E-mail: viniciusl.duarte@portoalegre.rs.gov.br

implementação de políticas públicas.

Diferentemente dos processos de conhecimento, nos quais se busca a declaração de um direito, a execução fiscal parte do pressuposto da existência de um crédito líquido, certo e exigível, materializado em um título executivo extrajudicial específico: a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Este rito processual é disciplinado por uma legislação própria, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF), a qual estabelece um microsistema processual que dialoga e se complementa, de forma subsidiária, com as normas do Código de Processo Civil (CPC).

O objetivo primordial da ação é, portanto, a satisfação compulsória de uma obrigação não adimplida voluntariamente pelo devedor, seja ele pessoa física ou jurídica, utilizando-se do poder coercitivo do Judiciário para ingressar no patrimônio do executado e expropriar bens suficientes para a quitação do débito. As partes neste processo são claramente definidas: no polo ativo, figura o exequente, que é a Fazenda Pública, compreendendo a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas; no polo passivo, encontra-se o executado, que é o devedor ou o responsável pelo crédito inscrito em dívida ativa.

A compreensão aprofundada deste mecanismo é fundamental não apenas para os operadores do direito, mas para todos os cidadãos e empresas, dada a sua relevância para a ordem econômica e a sua capacidade de afetar significativamente a esfera patrimonial dos contribuintes.

A eficácia da execução fiscal é um pilar para a sustentabilidade financeira do Estado, permitindo a concretização de políticas públicas e a manutenção dos serviços essenciais à coletividade. Contudo, essa busca pela efetividade deve sempre se harmonizar com os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da menor onerosidade ao devedor, garantindo que a cobrança se dê dentro dos limites da legalidade e da razoabilidade.

2. A Fase Pré-Judicial: Da Constituição do Crédito à Formação do Título Executivo

Antes que a máquina judiciária seja acionada, um meticuloso procedimento administrativo deve ser observado pela Fazenda Pública, culminando na formação do título que dará lastro à execução. Esta fase pré-judicial é de vital importância, pois é nela que o crédito é formalmente constituído, apurado e tornado apto à cobrança forçada.

A validade e a eficácia de toda a execução fiscal dependem diretamente da regularidade dos atos praticados nesta etapa, especialmente no que tange à inscrição do débito em Dívida Ativa e à emissão da respectiva certidão. Qualquer vício ou irregularidade nesta fase pode comprometer irremediavelmente a pretensão executória da Fazenda Pública, resultando na nulidade do título e, conseqüentemente, na extinção do processo.

3. O Crédito da Fazenda Pública e a Inscrição em Dívida Ativa

O ponto de partida para a execução fiscal é a existência de um crédito da Fazenda Pública que não foi pago no seu vencimento. Este crédito pode ter natureza tributária ou não tributária.

O crédito tributário, conforme delineado pelo Código Tributário Nacional (CTN), nasce com a ocorrência do fato gerador e é formalmente constituído pelo ato administrativo do lançamento, que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pode ser de ofício, por declaração ou por homologação, cada qual com suas particularidades e prazos decadenciais.

Por outro lado, os créditos de natureza não tributária são aqueles que decorrem de outras relações jurídicas com o poder público, como multas administrativas (ambientais, de trânsito, sanitárias, etc.), foros, laudêmios, aluguéis de imóveis públicos, indenizações, restituições, preços públicos, entre outros, cuja cobrança também se submete ao rito da LEF.

Uma vez vencido o prazo para o pagamento voluntário de qualquer um desses créditos, e esgotadas as vias administrativas de impugnação, a autoridade administrativa competente tem o dever de promover a sua inscrição em Dívida Ativa.

Este ato administrativo, de controle de legalidade, formaliza a inadimplência e transforma o crédito em um título hábil a ser cobrado judicialmente. A inscrição em Dívida Ativa, portanto, é o procedimento pelo qual se registra o débito em um livro próprio, conferindo-lhe a presunção de certeza e liquidez e o efeito de prova pré-constituída.

Essa presunção, embora relativa (*juris tantum*), inverte o ônus da prova, cabendo ao

executado demonstrar a inexistência ou irregularidade do crédito. É a partir desse momento que a Administração Pública está autorizada a extrair a Certidão de Dívida Ativa e, conseqüentemente, a ajuizar a ação de execução fiscal, interrompendo, com o despacho do juiz que ordena a citação, o curso do prazo prescricional para a cobrança do crédito, conforme o artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar nº 118/2005.

4. A Certidão de Dívida Ativa (CDA) e seus Requisitos Formais

A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o documento que espelha o termo de inscrição em Dívida Ativa e serve como o título executivo extrajudicial que fundamenta a petição inicial da execução fiscal.

Dada a sua importância central, a lei estabelece requisitos formais rigorosos para a sua validade, os quais visam garantir ao executado o pleno conhecimento da origem e da natureza do débito que lhe está sendo cobrado, permitindo-lhe exercer de forma efetiva o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Conforme o artigo 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80, e o artigo 202 do Código Tributário Nacional, o Termo de Inscrição de Dívida Ativa, e por conseguinte a CDA, deverá conter, obrigatoriamente: o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

A ausência de qualquer um desses requisitos ou a presença de erros que comprometam a identificação precisa do débito podem acarretar a nulidade da inscrição e, por consequência, do processo de execução, uma vez que a CDA é o alicerce da pretensão executória.

Contudo, a legislação faculta à Fazenda Pública a possibilidade de emendar ou substituir a CDA até a prolação da sentença de primeira instância, em embargos à execução, assegurando-se ao executado a devolução do prazo para a defesa sobre a parte modificada.

Essa prerrogativa visa a prestigiar os princípios da economia processual e da

instrumentalidade das formas, evitando a extinção de processos por vícios meramente formais que podem ser sanados, desde que não impliquem alteração do próprio lançamento ou do sujeito passivo da obrigação.

5. O Rito Processual da Execução Fiscal

Uma vez munida da Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda Pública pode dar início ao processo judicial, que seguirá um rito específico e simplificado, desenhado para conferir celeridade à cobrança.

A Lei de Execuções Fiscais estabelece uma sequência de atos processuais que se diferencia em diversos pontos do procedimento executivo comum previsto no Código de Processo Civil, priorizando a satisfação do crédito público e conferindo prerrogativas processuais ao exequente.

6. O Ajuizamento da Ação, o Despacho Inicial e a Citação do Executado

A ação de execução fiscal é proposta por meio de uma petição inicial que, em muitos casos, é bastante simplificada, podendo limitar-se a um requerimento de citação do executado, acompanhado da própria Certidão de Dívida Ativa e do demonstrativo do débito.

A lei permite, inclusive, que a CDA valha como petição inicial, desde que contenha os elementos necessários, o que demonstra a intenção do legislador de desburocratizar o acesso à justiça para a Fazenda Pública.

A competência para processar e julgar a execução fiscal, em regra, é do foro do domicílio do devedor, do lugar de sua residência ou, ainda, do local onde se situam os bens sobre os quais recai a dívida, podendo a Fazenda Pública optar por qualquer um deles.

Ao receber a inicial, o juiz proferirá o despacho inicial, no qual ordenará a citação do executado para que, no prazo de 5 (cinco) dias, pague a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garanta a execução.

Neste mesmo ato, o magistrado já fixa, de plano, os honorários advocatícios que serão devidos em caso de pronto pagamento, geralmente em percentual reduzido, incentivando a quitação célere do débito.

A citação é o ato pelo qual se chama o devedor a juízo para que tome conhecimento da ação e possa se defender. A LEF prevê modalidades específicas para a sua realização, estabelecendo uma ordem preferencial.

Primeiramente, a citação deve ser tentada pelo correio, com aviso de recebimento (AR), modalidade que confere maior celeridade e economia. Se esta modalidade for frustrada, ou se a Fazenda Pública expressamente a dispensar, a citação será feita por oficial de justiça, que possui fé pública e pode realizar diligências para localizar o devedor.

Apenas em último caso, quando o executado não for encontrado ou se encontrar em local incerto e não sabido, será admitida a citação por edital, publicada uma única vez no órgão oficial, após a certificação de que foram esgotados todos os meios para a localização pessoal do devedor.

A efetivação da citação é um marco processual de extrema relevância, pois é a partir dela que começam a fluir os prazos para o executado agir e, em muitos casos, interrompe-se a prescrição.

7. As Condutas Possíveis do Executado: Pagamento, Garantia do Juízo e a Omissão

Uma vez citado, o executado se depara com um leque limitado de opções, a serem exercidas no prazo exíguo de cinco dias, sob pena de prosseguimento da execução com atos de constrição patrimonial.

A primeira e mais direta conduta é o pagamento integral do débito, acrescido de todos os consectários legais, como juros, multas e honorários advocatórios (que são reduzidos pela metade em caso de pagamento neste prazo, conforme o artigo 6º da LEF).

A efetivação do pagamento leva à extinção da execução fiscal, com a satisfação do crédito do exequente e a liberação do devedor de qualquer ônus judicial. A segunda possibilidade é a garantia do juízo, que consiste em oferecer bens ou valores para assegurar o futuro pagamento da dívida, caso a defesa do executado não seja acolhida.

A garantia do juízo é uma condição de procedibilidade para a oposição de embargos à execução, a principal modalidade de defesa no rito da LEF, conforme o artigo 16, § 1º, da LEF.

O artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais estabelece uma ordem de preferência para os

bens a serem oferecidos em garantia, iniciando-se por dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, seguidos por pedras e metais preciosos, títulos da dívida pública, e assim por diante, até chegar a bens móveis e imóveis.

Embora essa ordem seja preferencial para a Fazenda Pública, ela deve ser ponderada com o princípio da menor onerosidade para o devedor, previsto no CPC e aplicável subsidiariamente, permitindo que o executado, em alguns casos, ofereça bens em ordem diversa, desde que justificado e aceito pelo juízo.

Por fim, a terceira conduta possível é a omissão. Caso o executado, citado, não pague nem garanta a execução no prazo legal, o processo seguirá para a fase de constrição forçada, na qual o oficial de justiça procederá à penhora de tantos bens quantos bastem para o pagamento do principal, juros, multa, custas e honorários, sem a necessidade de nova intimação do devedor para indicar bens, dada a presunção de sua inércia.

8. Os Meios de Defesa do Executado

Apesar de a execução fiscal se basear em um título com presunção de legitimidade, o ordenamento jurídico assegura ao devedor o direito ao contraditório e à ampla defesa, pilares do Estado Democrático de Direito.

Esses direitos são exercidos por meio de instrumentos processuais específicos, cada qual com seus pressupostos, prazos e matérias de alegação próprios.

A escolha da via de defesa adequada é crucial para o sucesso da estratégia processual do executado, considerando as particularidades de cada caso e a natureza das alegações.

9. Embargos à Execução Fiscal

Os embargos à execução fiscal representam a via de defesa por excelência no rito da LEF.

Trata-se de uma ação autônoma de conhecimento, incidental ao processo de execução, por meio da qual o executado pode se opor à cobrança e discutir amplamente todas as matérias de defesa que possuir contra a Fazenda Pública, desde questões formais da CDA até o mérito do crédito. Para que os embargos sejam admitidos, é indispensável que o juízo esteja integralmente

garantido, seja por depósito em dinheiro, fiança bancária, seguro garantia ou pela penhora efetivada sobre bens do devedor, conforme expressa previsão do artigo 16, § 1º, da LEF.

O prazo para a oposição dos embargos é de 30 (trinta) dias, contados da intimação da penhora, do depósito ou da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia.

Nos embargos, o executado pode alegar toda e qualquer matéria útil à sua defesa, como a inexistência da obrigação, a nulidade da CDA por vício formal (ausência de requisitos essenciais, erro no cálculo, etc.), o pagamento do débito, a prescrição ou a decadência do crédito, a ilegitimidade da parte (seja do polo ativo ou passivo), o excesso de execução (cobrança de valor superior ao devido), a impenhorabilidade do bem constrito, entre outras.

A petição inicial dos embargos deve ser instruída com as provas documentais que o embargante possuir, podendo ser requerida a produção de outras provas, como a pericial e a testemunhal, desde que pertinentes e necessárias à elucidação dos fatos.

Os embargos, em regra, não possuem efeito suspensivo automático sobre a execução, o que significa que os atos expropriatórios podem, em tese, prosseguir.

No entanto, o juiz poderá conceder o efeito suspensivo se estiverem presentes os requisitos para a tutela provisória, ou seja, a probabilidade do direito alegado (*fumus boni iuris*) e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo (*periculum in mora*), como a iminência de leilão de um bem essencial ao devedor.

10. A Exceção de Pré-Executividade

Paralelamente aos embargos, consolidou-se na prática forense um outro meio de defesa, de caráter mais restrito, conhecido como exceção de pré-executividade.

Trata-se de uma construção doutrinária e jurisprudencial, amplamente aceita pelos tribunais superiores, que permite ao executado arguir determinadas matérias sem a necessidade de garantir o juízo, o que a torna uma ferramenta de grande valia para devedores que não possuem bens para oferecer em penhora. Dispõe Súmula 393 do STJ:

Súmula 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”

Desse modo, sendo a exceção de pré-executividade meio processual restrito, admissível apenas nas hipóteses em que a alegação for demonstrável de plano e passível de ser conhecida de ofício pelo juiz, evidencia-se descabida a oposição manifestada que indevidamente pretende discutir questões que exigem dilação probatória.

A sua admissibilidade, assim, é excepcional e condicionada à presença de dois requisitos cumulativos: a matéria alegada deve ser de ordem pública, ou seja, cognoscível de ofício pelo juiz a qualquer tempo e grau de jurisdição (como a prescrição, decadência, ilegitimidade de parte, nulidade do título); e a sua comprovação não pode demandar dilação probatória complexa, devendo ser demonstrada de plano, por meio de prova pré-constituída, ou seja, documentos que já acompanham a petição ou que são de fácil acesso.

São exemplos de matérias passíveis de serem veiculadas em exceção de pré-executividade a manifesta nulidade do título executivo (CDA) por ausência de requisitos essenciais, a prescrição do crédito já consumada e evidente nos autos, a ilegitimidade flagrante da parte executada (por exemplo, um sócio que não era administrador à época do fato gerador) e o pagamento do débito, desde que comprovado por documento inequívoco.

A grande vantagem deste incidente processual é a desnecessidade de garantir o juízo, o que o torna uma ferramenta valiosa para devedores que não dispõem de patrimônio para oferecer em garantia, mas possuem uma defesa robusta e de fácil comprovação.

Se a exceção de pré-executividade for acolhida, a execução pode ser extinta total ou parcialmente, com a condenação da Fazenda Pública em honorários advocatícios; se for rejeitada, o processo executivo prossegue normalmente, sem prejuízo de que a mesma matéria possa ser, eventualmente, rediscutida em sede de embargos à execução, desde que o juízo seja garantido e a matéria não tenha sido objeto de coisa julgada.

11. A Fase de Constrição e Expropriação Patrimonial

Caso o devedor não pague a dívida voluntariamente e sua defesa não seja acolhida ou sequer apresentada, o processo avança para a sua fase mais drástica: a invasão do patrimônio do executado para a satisfação forçada do crédito.

Esta etapa se desdobra em dois momentos principais: a penhora, que é o ato de

individualização e apreensão jurídica dos bens, e a expropriação, que é a transferência desses bens para a Fazenda Pública ou a sua conversão em dinheiro para o pagamento da dívida, sempre sob a supervisão judicial.

12. A Penhora e a Ordem de Preferência Legal

A penhora é o ato executivo que vincula um ou mais bens do patrimônio do devedor ao processo de execução, tornando-os indisponíveis e preparando-os para a futura expropriação.

Como já mencionado, se o executado não paga nem garante o juízo no prazo de cinco dias, a penhora será realizada compulsoriamente, por indicação da Fazenda Pública ou por determinação judicial.

A LEF, em seu artigo 11, estabelece uma ordem de preferência para os bens a serem penhorados, que visa a conciliar a efetividade da execução com a menor onerosidade para o devedor, embora a jurisprudência tenda a privilegiar a ordem legal em favor do credor público.

A ordem é a seguinte: I - dinheiro; II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III - pedras e metais preciosos; IV - imóveis; V - navios e aeronaves; VI - veículos; VII - móveis ou semoventes; e VIII - direitos e ações.

Atualmente, a forma mais comum e eficaz de penhora é a penhora de dinheiro por meio eletrônico, realizada através do sistema SisbaJud (anteriormente BacenJud), que permite o bloqueio de valores diretamente nas contas bancárias e aplicações financeiras do executado, conferindo grande celeridade e efetividade à constrição.

Outros sistemas eletrônicos, como o Renajud (para veículos) e o InfoJud (para informações fiscais), também são amplamente utilizados para localizar bens e direitos.

A penhora de imóveis também é bastante frequente, exigindo a sua avaliação e o registro no cartório de registro de imóveis para que produza efeitos perante terceiros, garantindo a publicidade e a segurança jurídica.

Uma modalidade de constrição mais complexa é a penhora sobre o faturamento da empresa, medida excepcional que só é deferida quando não há outros bens penhoráveis e desde que não inviabilize a atividade empresarial, devendo ser fixado um percentual que não comprometa a sua subsistência.

13. Impenhorabilidade de Bens e a Proteção ao Mínimo Existencial

O poder de excussão do Estado sobre o patrimônio do devedor não é absoluto.

O ordenamento jurídico estabelece uma série de restrições, protegendo certos bens da penhora em nome de valores maiores, como a dignidade da pessoa humana e a preservação do mínimo existencial e dos instrumentos necessários ao trabalho.

As regras de impenhorabilidade estão previstas, em sua maioria, no artigo 833 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente à execução fiscal, e na Lei nº 8.009/90.

Dentre os bens considerados impenhoráveis, destacam-se o bem de família, definido pela Lei nº 8.009/90 como o imóvel residencial próprio do casal ou da entidade familiar, desde que seja o único utilizado para moradia permanente, com poucas exceções (como dívidas de IPTU do próprio imóvel ou fiança locatícia); os salários, subsídios, proventos de aposentadoria e pensões, ressalvada a possibilidade de penhora de percentual para pagamento de prestação alimentícia ou de valores que excedam 50 salários-mínimos mensais, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça; os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado, essenciais para sua subsistência; e a pequena propriedade rural, desde que trabalhada pela família e que a dívida não seja proveniente de sua atividade produtiva.

A alegação de impenhorabilidade pode ser feita a qualquer momento no processo, por simples petição, e sua análise é de suma importância para garantir que a busca pela satisfação do crédito público não resulte na aniquilação da subsistência do devedor e de sua família, preservando o núcleo essencial de seus direitos fundamentais.

A impenhorabilidade por valor inferior a 40 (quarenta) salários mínimos deve ser provada pelo próprio executado, por óbvio, do contrário tornar-se-ia letra morta na grande maioria dos casos a possibilidade de penhora online – somente o devedor tem condições de dizer acerca do significado ou da repercussão da penhora dentro de todo seu contexto patrimonial, o que não pode ser presumido pelo juiz, de ofício.

Ademais, a previsão de impenhorabilidade dos incisos IV e X tem o objetivo de afastar risco à manutenção do devedor e sua família, em proteção à dignidade humana.

Ademais, o STJ, interpretando esse dispositivo, afirmou que é possível a penhora das

verbas salariais do devedor para pagamento de outras dívidas, além da prestação alimentícia, desde que essa penhora preserve um valor que seja suficiente para o devedor e sua família continuarem vivendo com dignidade.

Nas palavras do STJ: a regra geral da impenhorabilidade de salários, vencimentos, proventos etc. do devedor (art. 833, IV, do CPC/2015), também pode ser excepcionada quando for preservado percentual de tais verbas capaz de dar guarida à dignidade do devedor e de sua família.

Concluiu o STJ ser permitida a penhora para satisfação de dívida de natureza não alimentar, desde que a quantia bloqueada se revele razoável em relação à remuneração recebida pelo executado, não afrontando a dignidade ou a subsistência do devedor e de sua família. STJ. Corte Especial. EREsp 1.874.222-DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 19/4/2023 (Info 771).

14. Os Atos de Expropriação: Adjudicação, Alienação e Leilão Judicial

Uma vez efetivada e não desconstituída a penhora, os bens constrictos seguem para a expropriação, que é o ato final de transferência do patrimônio para a satisfação do credor.

A legislação prevê, fundamentalmente, três modalidades de expropriação, buscando a forma mais vantajosa para a Fazenda Pública e, quando possível, a menos onerosa para o devedor.

A primeira é a *adjudicação*, na qual o próprio exequente, no caso a Fazenda Pública, requer que os bens penhorados lhe sejam transferidos para a quitação do débito, pelo valor da avaliação. Se o valor dos bens for superior ao da dívida, a Fazenda deverá depositar a diferença em juízo; se for inferior, a execução prosseguirá pelo saldo remanescente.

A adjudicação é uma opção interessante para a Fazenda quando o bem pode ser útil para suas atividades ou quando não há interessados na arrematação.

A segunda modalidade é a *alienação por iniciativa particular*, na qual a venda do bem é realizada por um corretor ou leiloeiro público credenciado, de forma direta, sob supervisão judicial, com a fixação de um preço mínimo e condições de pagamento pelo juiz.

Esta modalidade busca maior flexibilidade e pode alcançar um valor mais justo para o bem, evitando a depreciação que por vezes ocorre em leilões.

A terceira e mais tradicional forma de expropriação é o *leilão judicial*, que pode ser

eletrônico ou presencial.

No leilão, o bem é oferecido publicamente para arrematação por quem der o maior lance, observando-se um valor mínimo, que no primeiro leilão não pode ser inferior ao da avaliação e, no segundo, não pode ser inferior a um percentual definido pelo juiz, usualmente 50% da avaliação (preço vil), para evitar a venda por valor irrisório.

O valor arrecadado com a arrematação é utilizado para pagar o crédito da Fazenda Pública, as custas processuais e os honorários, e eventual saldo é devolvido ao executado.

A escolha da modalidade de expropriação compete, em princípio, à Fazenda Pública, mas o juiz pode intervir para garantir a observância dos princípios processuais e a efetividade da execução.

15. Questões Incidentais Relevantes na Execução Fiscal

O trâmite da execução fiscal pode ser permeado por diversas questões incidentais que afetam significativamente o seu curso e o seu desfecho.

Essas questões, muitas vezes complexas, exigem uma análise aprofundada da legislação e da jurisprudência para sua correta aplicação, sendo cruciais para a defesa do executado e para a efetividade da cobrança.

Entre as mais recorrentes e importantes, destacam-se a prescrição intercorrente, o redirecionamento da cobrança para terceiros e a configuração de fraude à execução.

16. A Prescrição Intercorrente como Causa de Extinção

A prescrição intercorrente é a perda do direito de a Fazenda Pública prosseguir com a cobrança judicial do crédito em razão de sua inércia por um período prolongado no curso do processo.

Este instituto, previsto no artigo 40 da LEF e consolidado pela Súmula 314 do STJ e pelo Tema 566 do STJ (REsp 1.340.553/RS), visa a coibir a perpetuação indefinida das execuções fiscais, conferindo segurança jurídica às relações e evitando que o devedor permaneça indefinidamente sob a ameaça de constrição patrimonial.

No julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.340.553, o STJ definiu a tese sobre prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, cuja ementa transcrevemos:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80).

1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais. 2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n. 314/STJ: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente". 3. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no caput, do art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o art. 40: "[...] o juiz suspenderá [...]"). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. No primeiro momento em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do art. 40, caput, da LEF. Indiferente aqui, portanto, o fato de existir petição da Fazenda Pública requerendo a suspensão do feito por 30, 60, 90 ou 120 dias a fim de realizar diligências, sem pedir a suspensão do feito pelo art. 40, da LEF. Esses pedidos não encontram amparo fora do art. 40 da LEF que limita a suspensão a 1 (um) ano. Também indiferente o fato de que o Juiz, ao intimar a Fazenda Pública, não tenha expressamente feito menção à suspensão do art. 40, da LEF. O que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Pública tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido e/ou da não localização do devedor. Isso é o suficiente para inaugurar o prazo, ex lege. 4. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973): 4.1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução; 4.1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida

ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução. 4.1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução. 4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato; 4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo - mesmo depois de escoados os referidos prazos -, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera. 4.4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição. 4.5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa. 5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973). (REsp 1340553/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2018, DJe 16/10/2018).

O Recurso Especial Repetitivo transitou em julgado em 14/05/2019, aplicando-se aos

processos em curso. Assim, considerando a tese de prescrição definida no precedente acima reproduzido e os marcos legais existentes nos presentes autos, cabível a manifestação desse juízo sobre o prosseguimento do processo.

Por fim, destaca-se que de forma alguma cabe a condenação em honorários. Caso a matéria alegada em sede de exceção de pré-executividade ou em embargos à execução fiscal seja de "prescrição intercorrente", não haverá honorários advocatícios, ainda que haja resistência da Fazenda Pública. STJ. Corte Especial. EAREsp n. 1.854.589/PR, relator Ministro Raul Araújo, Corte Especial, julgado em 9/11/2023, DJe de 24/11/2023.

PROCESSUAL CIVIL. ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA NA EXECUÇÃO EXTINTA POR PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CUSTAS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE, PRECEDIDO DE RESISTÊNCIA DO EXEQUENTE. RESPONSABILIDADE PELOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS. PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS. 1. A controvérsia cinge-se em saber se a resistência do exequente ao reconhecimento de prescrição intercorrente é capaz de afastar o princípio da causalidade na fixação dos ônus sucumbenciais, mesmo após a extinção da execução pela prescrição. 2. Segundo farta jurisprudência desta Corte de Justiça, em caso de extinção da execução, em razão do reconhecimento da prescrição intercorrente, mormente quando este se der por ausência de localização do devedor ou de seus bens, é o princípio da causalidade que deve nortear o julgador para fins de verificação da responsabilidade pelo pagamento das verbas sucumbenciais. 3. Mesmo na hipótese de resistência do exequente - por meio de impugnação da exceção de pré-executividade ou dos embargos do executado, ou de interposição de recurso contra a decisão que decreta a referida prescrição -, é indevido atribuir-se ao credor, além da frustração na pretensão de resgate dos créditos executados, também os ônus sucumbenciais com fundamento no princípio da sucumbência, sob pena de indevidamente beneficiar-se duplamente a parte devedora, que não cumpriu oportunamente com a sua obrigação, nem cumprirá. 4. A causa determinante para a fixação dos ônus sucumbenciais, em caso de extinção da execução pela prescrição intercorrente, não é a existência, ou não, de compreensível resistência do exequente à aplicação da referida prescrição. É, sobretudo, o inadimplemento do devedor, responsável pela instauração do feito executório e, na sequência, pela extinção do feito, diante da não localização do executado ou de seus bens. 5. A resistência do exequente ao reconhecimento de prescrição intercorrente não infirma nem supera a causalidade decorrente da existência das premissas que autorizaram o

ajuizamento da execução, apoiadas na presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do título executivo e no inadimplemento do devedor. 6. Embargos de divergência providos para negar provimento ao recurso especial da ora embargada. (EAREsp n. 1.854.589/PR, relator Ministro Raul Araújo, Corte Especial, julgado em 9/11/2023, DJe de 24/11/2023.)

O procedimento para a sua ocorrência é específico: se, após o ajuizamento, o devedor não for localizado ou não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz suspenderá o curso da execução pelo prazo de 1 (um) ano.

Durante este período, a Fazenda Pública deve diligenciar para localizar o devedor ou bens.

Findo este prazo de suspensão sem que haja manifestação efetiva da Fazenda Pública que resulte em localização de bens ou devedores, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

Se, durante esses cinco anos, a Fazenda permanecer inerte, não praticando atos concretos e úteis para a localização do devedor ou de bens, o juiz, após ouvi-la previamente (contraditório), poderá decretar de ofício a prescrição intercorrente e extinguir a execução.

É fundamental notar que meros requerimentos de diligências já realizadas e infrutíferas, ou pedidos genéricos de busca de bens, não são capazes de interromper o curso desse prazo prescricional, exigindo-se uma atuação efetivamente útil e diligente por parte do exequente, que demonstre real interesse em impulsionar o feito.

17. O Redirecionamento da Execução para Sócios e Administradores

Em muitas situações, a empresa executada não possui patrimônio suficiente para saldar seus débitos, seja por insolvência, encerramento irregular das atividades ou outras razões.

Nesses casos, a legislação tributária permite que a execução fiscal seja redirecionada para o patrimônio pessoal dos sócios-gerentes, diretores, administradores ou representantes legais da pessoa jurídica.

Essa medida, contudo, não é automática e depende da comprovação de requisitos específicos, estabelecidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade pessoal por infrações.

O redirecionamento só é cabível quando o responsável legal tiver agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou ainda, em caso de dissolução irregular da sociedade.

Uma das hipóteses mais comuns que autoriza o redirecionamento é a dissolução irregular da sociedade, que ocorre quando a empresa encerra suas atividades de fato sem proceder à baixa formal nos registros competentes, deixando débitos tributários pendentes, conforme entendimento consolidado na Súmula 435 do STJ.

“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Se a empresa executada deixou de funcionar no endereço cadastrado em seus registros fiscais e comerciais, sem nenhuma comunicação aos órgãos competentes, resta plenamente caracterizada hipótese para aplicação da Súmula 435/STJ, que preconiza a presunção de dissolução irregular na hipótese em que a empresa deixa de funcionar em seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, autorizando o redirecionamento ao sócio-gerente.

Cumprе ressaltar que a citação prévia do executado não é requisito para a aplicação do referido enunciado, bastando que na certidão do Oficial de Justiça conste que a empresa deixou de funcionar no local indicado como sendo o do seu domicílio, como ocorre no caso dos autos.

É o que se depreende da análise dos precedentes que levaram ao entendimento manifestado pelo Superior Tribunal no enunciado sumular, tendo em vista que, dentre eles há menção expressa a casos concretos nos quais decidiu-se pela possibilidade de redirecionamento da execução, com fundamento na dissolução irregular de sociedade que não foi encontrada no seu endereço para o ato citatório (caso do EREsp 716412-PR e do REsp 738.502-SC).

No mesmo sentido, já se manifestou o Tribunal de Justiça/RS, através da sua Primeira Câmara Cível², em caso que declarou a prescrição intercorrente com fundamento na

² RECURSO DE APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Ocorre a prescrição intercorrente quando mantida a execução fiscal inerte, sem qualquer manifestação útil do credor por mais de 5 anos. Precedentes desta corte e do STJ. Caso concreto em que restou evidenciada a inércia do credor. Prescrição intercorrente caracterizada. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REMESSA NECESSÁRIA (Apelação Remessa Necessária Nº 70075593855)

inércia do credor-exequente em processo de execução fiscal no qual não foi requerido o redirecionamento tão logo caracterizada a hipótese de responsabilidade por dissolução irregular, tal como enunciada na Súmula 435/STJ.

Abaixo, segue a transcrição parcial da decisão, que comprova o entendimento do TJRS de que a citação prévia do executado não é requisito para a aplicação da Súmula 435 do STJ:

Em 12/06/2009 o município ingressa com ação de execução fiscal para a cobrança de créditos tributários de ISS das competências de 2002 a 2005, que foram parcelados em 2005.

Ordenada a citação em 06/07/2009, a carta AR voltou negativa em 18/08/2009, informando que o executado se mudou.

Ciente, o município solicita a expedição de mandado de citação em nome da representante legal da empresa demandada, pedido que foi acolhido pelo juiz em 02/10/2009, resultando sem sucesso em 23/12/2009.

O Município, em 29/01/2010, solicita nova tentativa de citação via oficial de justiça para a sócia, dessa vez em novo endereço, o que foi deferido em 08/02/2010, mas não teve êxito (31/03/2011).

A diligência (citação a endereço do representante legal) é repetida uma vez mais (2011/2012), sobrevivendo, em 15/07/2011, pedido a expedição de mandado para certificação do funcionamento da empresa no respectivo domicílio fiscal, para fins de constatação de eventual dissolução irregular da empresa.

O magistrado deixa de analisar o pedido e determina a realização de penhora online nas contas da empresa, a qual restou inexitosa e da qual foi intimado o Município em 29/10/2012. (A diligência foi realizada por equívoco, pois não havia citação, como confirma o próximo parágrafo transcrito)

*A partir de então o feito prossegue com pedidos sucessivos de efeitos suspensivo e realização de diligências para encontrar o endereço atualizado do imóvel (2012 a 2014), **já que sequer citação havia nos autos.** (Grifei)*

Em 2014, o Oficial de Justiça certifica que a empresa não está mais estabelecida em seu domicílio fiscal (fl. 62-v).

A partir de então o Ente Político segue buscando a citação do representante legal da empresa, sem nem mesmo ter sido caracterizada hipótese de responsabilidade tributária, até o reconhecimento da prescrição intercorrente em 2017.

...

No caso, o município, mesmo ciente da impossibilidade de localizar a empresa demandada em seu domicílio fiscal, ao invés de buscar a caracterização da hipótese de responsabilidade por dissolução irregular (Súmula 435 do STJ), simplesmente passou a tentar citar o representante legal da empresa, como se pudesse buscar os bens deste sem pedir o redirecionamento da demanda. (Grifei)

A simples inadimplência do tributo, por si só, não é considerada infração à lei capaz de justificar o redirecionamento, sendo necessário demonstrar um ato ilícito ou a prática de gestão fraudulenta.

Portanto, cabe à Fazenda Pública o ônus de comprovar que o administrador praticou um dos atos ilícitos previstos em lei para que a responsabilidade patrimonial pessoal seja acionada, não bastando a mera ausência de bens da pessoa jurídica. O redirecionamento implica a alteração do polo passivo da execução, com a citação do sócio ou administrador para que se defenda, podendo este alegar, por exemplo, que não exercia a administração à época dos fatos geradores ou que não houve dissolução irregular.

18. A Fraude à Execução Fiscal e suas Consequências

A fraude à execução fiscal é um instituto que visa a proteger o crédito público contra manobras do devedor para esvaziar seu patrimônio e frustrar a cobrança.

A sua configuração no âmbito tributário possui uma disciplina mais rigorosa do que no processo civil comum, refletindo a natureza pública do crédito. De acordo com o artigo 185 do CTN, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Diferentemente da regra geral do CPC, que exige a citação válida no processo executivo para configurar a fraude, na execução fiscal basta que o débito já esteja inscrito em Dívida Ativa no momento da alienação do bem para que a presunção de fraude se estabeleça.

Essa presunção de fraude é relativa (*juris tantum*), admitindo prova em contrário, mas o ônus recai sobre o devedor ou o terceiro adquirente, que deverá demonstrar que, apesar da alienação, restaram bens suficientes no patrimônio do devedor para a quitação integral do débito. Caso o adquirente comprove sua boa-fé e que tomou as cautelas necessárias (como a pesquisa de

certidões negativas), a fraude pode ser afastada. Uma vez reconhecida a fraude, o negócio jurídico de alienação é considerado ineficaz perante a Fazenda Pública, o que significa que o bem, mesmo estando em nome de um terceiro, poderá ser penhorado e levado à expropriação para pagar a dívida fiscal, como se nunca tivesse saído do patrimônio do executado. A declaração de ineficácia da alienação não anula o negócio jurídico entre o devedor e o terceiro, mas impede que ele produza efeitos em relação à Fazenda Pública, permitindo a constrição do bem.

19. Conclusão: Desafios e Perspectivas da Cobrança Executiva

A execução fiscal, conforme detalhadamente exposto, é um procedimento complexo, multifacetado e de impacto profundo tanto para a administração pública quanto para os cidadãos. Ela representa a manifestação mais enérgica do poder de império do Estado na busca pelos recursos necessários à sua manutenção e ao cumprimento de suas finalidades constitucionais, como a provisão de saúde, educação e segurança.

O seu rito, estabelecido pela Lei nº 6.830/80, busca um equilíbrio, por vezes tênue, entre a necessidade de celeridade e eficiência na arrecadação e a indispensável observância das garantias fundamentais do devedor, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, que são pilares do Estado Democrático de Direito.

Ao longo de suas diversas fases, desde a constituição do crédito na esfera administrativa até os atos finais de expropriação judicial, desdobram-se inúmeras questões jurídicas de alta complexidade, exigindo dos operadores do direito um conhecimento aprofundado e uma constante atualização.

Apesar de sua importância, o sistema de execução fiscal brasileiro enfrenta desafios crônicos, como o imenso volume de processos que sobrecarregam o Poder Judiciário, os baixos índices de recuperação efetiva dos créditos e os elevados custos operacionais, que muitas vezes superam o valor do débito a ser cobrado.

Diante desse cenário, têm sido buscadas alternativas para aprimorar a cobrança da dívida ativa, como o protesto extrajudicial da CDA, que confere maior publicidade à inadimplência e incentiva o pagamento; a averbação pré-executória de bens do devedor, que visa a prevenir a fraude à execução; e o incentivo a mecanismos de transação e parcelamento de débitos, que permitem a regularização fiscal de forma mais flexível e menos onerosa para o contribuinte.

A evolução contínua da legislação e da tecnologia, com a crescente digitalização dos processos e a implementação de ferramentas eletrônicas de constrição patrimonial (como SisbaJud, Renajud, InfoJud), aponta para um futuro em que se espera maior eficiência e racionalidade na cobrança, sempre com o dever de resguardar os direitos e garantias dos executados, assegurando que a busca pela receita pública se faça dentro dos estritos limites impostos pelo Estado Democrático de Direito e pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

REFERÊNCIAS

Alexandre, Ricardo. Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.