

A LEI DE EXECUÇÃO FISCAL — O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E A PENHORA ADMINISTRATIVA

Leon Frejda Szklarowsky^(*)

1. Antecedentes da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. 2. Sistema atual. 3. Código de Processo Civil. 4. Análise de pontos nevrálgicos da LEF. 5. Dívida ativa. 6. Inscrição da dívida ativa. 7. Competência para determinar a inscrição. 8. Sujeito ativo na execução fiscal. 9. Execução contra pessoas jurídicas de direito público. 10. Inovações da LEF. 11. A medida cautelar fiscal. 12. Bem de família. 13. Penhora administrativa. Conclusão.

1. Antecedentes da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980

Nas Ordenações, todos os créditos fiscais eram abrangidos, prestigiando a ação executiva, na sua cobrança. Os romanos já aplicavam o processo sumaríssimo à cobrança de todas as dívidas, mesmo as oriundas dos contratos.

A Carta de Lei, de 22 de dezembro de 1761, atribuía ao Conselho da Fazenda a jurisdição exclusiva para processar e decidir as execuções das rendas e de todos os direitos e bens da Coroa, de qualquer natureza.

O Alvará de 16/12/1774 ordenava proceder executivamente contra os devedores na conformidade dos Regimentos da Fazenda e da Lei do Reino, devendo o juiz mandar passar mandados executivos pelas dívidas que liquidamente constassem dos Livros da Alfândega e, depois de feita a penhora, cabia-lhe remeter os autos ao superintendente-geral para proceder de forma sumária, verbalmente, e de plano, mas tão-somente aqueles meios que necessários fossem para o descobrimento da verdade e defesa das partes, dando apelação e agravo para o Juízo dos Feitos da Fazenda.

(*) Advogado — Consultor jurídico.



A penhora fazia-se administrativamente pela própria administração ativa (a que fiscaliza, autua e impõe as penalidades) e somente depois, na fase recursal, a competência passava para o Juízo.

A Lei 242, de 29/11/1842, instituiu o Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional em primeira instância e restabelece o privilégio do foro para as causas da Fazenda Nacional, abolido que fora pela Lei de 4 de outubro de 1831. Instruções e regulamentos foram expedidos, para facilitar a execução dessa lei e, da Diretoria Geral do Contencioso, provieram as Instruções de 31 de janeiro e 10 de abril de 1851, para uso dos Procuradores dos Feitos da Fazenda, ancestral dos Procuradores da Fazenda Nacional.⁽¹⁾ Este, advogado e representante da Fazenda Nacional, nos juízos de primeira instância, devia proceder no desempenho de seu cargo com toda a civilidade, decência, boa-fé e discrição próprias de um perfeito advogado.⁽²⁾

O Decreto 9.885, de 29/02/1888, expedido em face da autorização concedida pela Lei 3.348, de 20/10/1887 (artigo 8º, § 5º), tornou sem efeito toda a legislação anterior acerca do processo executivo e visava acelerar a cobrança da dívida ativa, que abrangia a dívida tributária e não tributária.

A legislação revogada fundava-se basicamente na Lei de 22/12/1761, no Decreto 736, de 20/11/1850, na Lei 628, de 17/09/1851, e na Instrução de 31/01/1851. A execução fiscal obedeceria, desde então, ao citado decreto e às disposições dos Decretos 737, de 1850, e 9.549, de 1886, no que fossem aplicáveis.

O Decreto-lei 960, de 17/12/38, substituiu esse diploma e perdeu até o advento do Código de Processo Civil de 1973 (Código Buzaid).

Com este diploma legal, o executivo fiscal passou a denominar-se execução fiscal ou ação de execução, alterando fundamento o sistema da execução forçada fiscal, visto que o processo comum e o fiscal foram unificados.

Houve várias tentativas de reformulação legislativa, no sentido de dotar o País de uma legislação processual fiscal ágil e moderna.⁽³⁾

2. Sistema atual

A Lei 6.830, de 22/09/80, foi fruto de anteprojeto elaborado na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com representantes do Instituto da Administração Financeira da Previdência e Assistência Social, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Procuradoria-Geral da República, ouvindo-se vários setores da socie-

(1) Cf., de Agostinho Marques Perdigão Malheiro, *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, 2ª ed., Rio: Ed. Laemmert, 1873; Antonio Herculano de Souza Bandeira, *Novo Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda*, Rio, 1888, e Silvío Meira, *Direito Tributário Romano*, Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

(2) Cf. *Manual*, de Perdigão Malheiro cit., pp. 1 e 7.

(3) Cf. nossa *Execução Fiscal*, ESAF, Ministério da Fazenda, Brasília, 2ª ed., 1980, pp. 13 e segs., com ampla bibliografia.

dade, nesta fase, com o que se nutriu de valiosos subsídios e contribuições para a elaboração final do texto, que viria a converter-se, *in integris*, na Lei 6.830 citada.

Este diploma legal visou:

1. Simplificar o processo.
2. Dar maior rapidez.
3. Fixar definitivamente o controle administrativo da legalidade, que se concretiza através da determinação da inscrição, como dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias), dos créditos tributários ou não, em registro próprio. Apuração da dívida ativa é exatamente o procedimento administrativo de controle da legalidade, pelo qual a autoridade competente (o procurador, isto é, o advogado do órgão público) examina o processo ou o expediente relativo ao crédito da Fazenda Pública e, verificada a inexistência de falhas ou irregularidades formais que possam infirmar a execução judicial, manda proceder a inscrição.
4. Dotar o Estado de instrumental ágil, moderno e enxuto que, porém, depende de muitas outras providências, para a simplificação institucional, *v.g.*, desemperamento do Poder Judiciário, com a criação de órgãos judiciais especiais, queima de etapas, complementando a LEF, a *pehora* administrativa.

3. Código de Processo Civil

O Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente, por força do art. 1º da LEF, desde o nascedouro, vem sofrendo inúmeras alterações, a primeira das quais, com as inovações trazidas pela LEF. Seguiram-se outras leis, que contemplaram profundas mudanças.

A Comissão, presidida pelo Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, com seu significativo trabalho, dotou o código vigente de instrumentos modernizadores, acompanhando o desenvolvimento cultural e científico do final do século, como já o havia feito a lei de 1980.⁽⁴⁾

Não obstante, de nada adiantam as garantias inculpidas no Texto Maior e algumas correções legislativas, sem uma justiça rápida e eficaz.

A reforma desse estatuto processual não se refletiu, profundamente, na LEF, porque esta já havia, antes, aberto as picadas, que viriam a ser seguidas pela Comissão.

(4) Cf. nosso "A Execução Fiscal e as recentes alterações do CPC", in *Revista Trimestral de Jurisprudência do Estado*, 154/31.

4. Análise de pontos nevrálgicos da LEF

A LEF consagrou definitivamente a tendência doutrinária de diferenciar a execução judicial da execução administrativa ou, na expressão de Silva Pacheco, não há que confundir a cobrança judicial da cobrança administrativa.⁽⁵⁾

A comissão, que elaborou o anteprojeto, adotou a alternativa que lhe pareceu melhor, construindo um texto autônomo, com normas especiais sobre a cobrança da dívida ativa, que no mais teria o suporte do Código de Processo Civil.⁽⁶⁾

A cobrança — atividade destinada a receber o crédito — da Fazenda Pública pode ser feita, em caráter amigável (*extrajudicia*) ou judicialmente.

A cobrança amigável faz-se no âmbito da Administração e a outra, em juízo, através da execução judicial do crédito tributário ou não, inscrito como dívida ativa.

5. Dívida ativa⁽⁷⁾

A execução fiscal, para cobrança da dívida ativa, alicerça-se no título executivo criado pela Fazenda Pública.

A dívida ativa, segundo o art. 2º da Lei 6.830, é aquela conceituada pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964 (art. 39), com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei 1.735, de 20 de dezembro de 1979.

O art. 11 e parágrafos da Lei 4.320/64, que diz respeito à discriminação e codificação das receitas, segundo as categorias econômicas, foi alterado pelo Decreto-Lei 1.939, de 20 de maio de 1982.

O § 2º do art. 39 citado conceitua a dívida ativa tributária como sendo o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não tributária, os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, *multas de qualquer origem ou natureza*, exceto as tributárias, foros, laudêmos, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de *contratos em geral ou de outras obrigações legais*.

(5) Cf. *Tratado das Execuções — Execução Fiscal*, 1979, e *Comentários à Lei de Execução Fiscal*, Saraiva, 4ª ed., 1995, p. 10.

(6) Cf. Mensagem 87, de 1980 — CN, 232/80, na sua origem, *in* nosso *Execução Fiscal* cit., p. 373.

(7) Sobre o assunto, consultem-se nossos *Execução Fiscal*, cit., “Inscrição da Dívida Ativa”, *Revista de Processo*, 23/149 e sobre “Não inscrição da Dívida Ativa”, *Revista* cit., 34/299 e Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, *in* *Revista de Direito Público* 66/34. Consultem-se ainda de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Nery, *Código de Processo Civil*, Editora Revista dos Tribunais, 1994, pp. 1.366 e segs.

Também constitui dívida ativa da Fazenda Pública qualquer valor (entenda-se qualquer crédito) que, por determinação da lei, deva ser cobrado por uma das entidades enumeradas no art. 1º.

Uma contribuição qualquer, para os efeitos da lei, passará a constituir-se em dívida ativa, se ela assim dispuser, como por exemplo, o Fundo de Garantia.

Dívida ativa é, pois, o crédito da Fazenda Pública regularmente inscrito, no órgão e por autoridade competentes, após esgotado o prazo final para pagamento fixado pela lei ou por decisão final, em processo administrativo regular. Esta dívida, regularmente inscrita, goza da presunção relativa de certeza e liquidez, que pode ser elidida por prova irretorquível a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

6. Inscrição da dívida ativa

Para o § 3º do art. 2º da LEF, a inscrição é o ato de controle administrativo da legalidade, para apurar a liquidez e certeza do crédito, tributário ou não, da Fazenda Pública, operado por autoridade competente, que é órgão jurídico.⁽⁸⁾

Este ato vinculado não se confunde com o lançamento e tem natureza distinta. Diz respeito à certeza e liquidez do débito já constituído, devendo-se apurar se este é líquido legalmente (cobra-se o que a lei permite) e se é exato legalmente (se a obrigação foi constituída legalmente).

A doutrina dominante, com rara divergência, tem-se manifestado favoravelmente à inscrição, após a apuração da liquidez e certeza.

Na Itália, *Allorio* ensina que ato é um *quid* ulterior e necessário, quando sua ausência privaria o Fisco do privilégio do rápido andamento na realização da dívida ativa, mas *Benedito Cocivera* considera-o um ato complementar desnecessário. *Fonrouge* critica a lei argentina que não exige certos requisitos mínimos na constituição do título executivo — o boleto. No Chile, é o advogado provincial que faz o saneamento, correspondendo, no Brasil, à apuração da liquidez e certeza do crédito.

A doutrina brasileira conta a seu favor, com nomes da envergadura de Alberto Xavier, Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Benévolo de Andrade, Geraldo Ataliba,

(8) Sacha Calmon, no 6º Congresso Nacional de Administração Fazendária, realizado em Foz do Iguaçu, Paraná, de 19 a 23 de outubro de 1981, avaliza a tese que defendemos, sobre a importância desse ato que se não confunde com o lançamento e confere ao administrado a garantia plena, e reiterou seu assentimento de que este ato deve ser realizado por advogado público, no órgão jurídico da Fazenda (cf. *Anais* publicado pela Secretaria de Estado das Finanças do Paraná). Consultem-se esses *Anais* e nosso "Apuração e Inscrição da Dívida Ativa", para um estudo mais profundo, in *Revista de Processo* 23/149 e segs. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba, in *op. cit.* Bernardo Ribeiro de Moraes, in *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, 1984, pp. 753 e segs. e *Código de Processo Civil e legislação processual em vigor*, de Theotonio Negrão, Saraiva, 26ª ed., 1995, p. 884.

Paulo de Barros Carvalho, Cleber Giardino, Ronaldo Cunha Campos, Cid Heráclito de Queiroz.

Não é outro o pensar da jurisprudência.

Entretanto, entendendo que se trata de um ato supérfluo, citem-se Carlos da Rocha Guimarães, Carlos Costa e Silva. O projeto de Rubens Gomes de Sousa também desconsiderava esse ato.

7. Competência para determinar a inscrição

O órgão competente para determinar a inscrição como dívida ativa da Fazenda Pública é o órgão jurídico, através de seus procuradores, advogados especializados, que se deverão ater apenas à apreciação da parte formal, da legalidade e legitimidade do ato e não, como querem muitos, da análise substantiva, erigindo este órgão em verdadeiro juízo de cassação.

Os créditos da União são apurados e inscritos na Procuradoria da Fazenda Nacional.⁽⁹⁾ Os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias deverão fazê-lo por órgão jurídico próprio, através de seus procuradores, ou seja, de advogados especializadas do Poder Público.

A Lei Maior do Estado de São Paulo constitucionalizou essa atividade, pois concedeu à Procuradoria-Geral do Estado a função institucional de promover a inscrição, o controle e a cobrança da dívida ativa estadual.⁽¹⁰⁾

No DNER, a competência para inscrever sua dívida ativa (créditos de qualquer natureza inerentes às suas atividades) compete à Procuradoria-Geral.⁽¹¹⁾

As decisões do Tribunal de Contas de que resulte imputação de débito ou multa têm eficácia de título executivo, de conformidade com o § 3º do art. 71 da Constituição da República. Assim, não há que se inscrever como dívida ativa, para a constituição do título executivo, porquanto este deriva da própria Carta Política.

Em face dos arts. 71, II, 75, 25, 29 e 32 da Constituição, que manda aplicar, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, os princípios estabelecidos nesta Carta, efetivamente, as decisões de Tribunais ou Conselhos de Contas estaduais e municipais também carecem de inscrição, para constituição do título executivo.⁽¹²⁾

No entanto, o douto Jorge Ulisses Jacoby Fernandes lembra que alguns tribunais têm optado pela inscrição do acórdão condenatório em dívida ativa, para promover o processo de execução da dívida ativa.

(9) Cf. § 4º do art. 2º da LEF.

(10) Cf. art. 99 da Constituição de 5 de outubro de 1989.

(11) Cf. art. 12 do Anexo II (Estrutura Regimental) do Decreto 1.911, de 21 de maio de 1996.

(12) Cf. neste sentido, o § 5º do art. 78 da Lei Orgânica do Distrito Federal; § 3º do art. 40 da Carta Estadual do Amazonas, de 5 de outubro de 1989.

É verdade que a LEF erige em dívida ativa aquela definida pela Lei 4.320 e suas alterações, destacando-se os alcances dos responsáveis definitivamente julgados, e o CPC (art. 585, VI) comanda que a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública, correspondente ao crédito inscrito como dívida ativa, terá força executiva. Frise-se, porém, que a força executiva dos títulos em questão advém do Texto Maior e, portanto, sua inscrição é desnecessária, não procedendo a ensinança de Carlos Henrique Abrão, Manoel Álvares, Maury Bottesini, Odmir Fernandes e Ricardo Chimenti, que acentuam dever a dívida decorrente de decisões dos Tribunais de Contas ser inscrita, na forma da LEF.⁽¹³⁾

8. *Sujeito ativo da execução fiscal*

O sujeito ativo da execução fiscal está descrito, de forma exaustiva, no art. 1º da LEF, regendo esta a execução judicial para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, que compreende a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil.

A execução fiscal ou a ação de execução fiscal é uma ação especial de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, que tem o seu próprio dircito.

A expressão genérica, Fazenda Pública, compreende as diversas entidades estatais, apresentadas num dos seus aspectos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), podendo tal denominação ser qualificada quanto a sua natureza, e abrange as autarquias, segundo a melhor doutrina e dominante jurisprudência.⁽¹⁴⁾

A autarquia — pessoa jurídica de direito público — submete-se a regime jurídico especial — o público, sob o feixe de dois princípios fundamentais: o da supremacia do interesse público e o da indisponibilidade dos interesses públicos. Por ser a *longa manus* do Estado, goza dos mesmos privilégios da Administração matriz e submete-se ao mesmo controle.

Não importa a espécie de autarquia,⁽¹⁵⁾ nem a qualidade da receita, pois a lei não faz distinção e, onde a lei não distingue, não cabe ao exegeta fazê-lo. Esta é também a opinião de Silva Pacheco, ao ditar que: “Toda autarquia, seja ela qual for, pode, munindo-se da certidão de sua dívida ativa devidamente inscrita, que lhe serve de título executivo, cobrá-la, judicialmente, mediante execução fiscal.”⁽¹⁶⁾

O DNER, autarquia administrativa, vinculada ao Ministério dos Transportes, reorganizada pelo Decreto-Lei 512, de 21 de março de 1969, tem receita própria,

(13) Cf. *Lei de Execução Fiscal*, Editora Revista dos Tribunais, 1997, p. 34.

(14) Cf. de José Alonso Beltrane “*et alii*”, *O Procedimento da Dívida da Fazenda Pública*. Editora Revista dos Tribunais, 1981, p. 14. Neste sentido, Levenhagen e Silva Pacheco (*Coment. cit.*, p. 36).

(15) A jurisprudência também tem se manifestado, no sentido de a autarquia estar compreendida na Fazenda Pública, *in Sujeito Ativo cit.*

(16) Cf. *Comentários cit.*, pp. 16 e 22.

que se compõe também das multas que, por lei, regulamento ou contrato, incumba-lhe impor e cobrar.⁽¹⁷⁾

Com todo o respeito, a jurisprudência que nega à autarquia — banco de crédito — poder cobrar seu crédito, inclusive o derivado de contrato de mútuo, através da execução fiscal, contraria frontalmente a lei.⁽¹⁸⁾

Pode ocorrer que, por lei, uma autarquia perceba recursos que lhe são próprios e os que constituem receita de entidade que a criou.

A receita própria, não arrecadada amigavelmente, deverá ser inscrita e cobrada, pelo órgão jurídico competente da autarquia, e a receita que, por lei, tenha destinação diversa, isto é, deva ser canalizada para a entidade estatal à qual está vinculada ou determina a lei, será inscrita e cobrada por esta última, eis que a autarquia hospeda receita que lhe é própria e a que lhe é estranha.

Destarte, as multas e os recursos, que se não encaixam como receita da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mas por lei constituem-se em receita da autarquia, por esta deverá ser inscrita e cobrada.⁽¹⁹⁾

Não podem cobrar sua dívida, via execução fiscal, nenhum outro ente, que não os expressamente descritos no já citado art. 1º, nem mesmo a agência financeira, se esta for empresa pública ou de economia mista, segundo a melhor doutrina e jurisprudência torrencial e pacífica.⁽²⁰⁾

Os Territórios Federais foram banidos da lei de execução fiscal, visto que não possuem Fazenda própria, integrando seus créditos e débitos na Fazenda Nacional, o que não ocorria, sob o regime jurídico da legislação revogada ou derogada. A Constituição anterior distinguia o Território com o privilégio de constituir com a União, os Estados e o Distrito Federal a República Federativa do Brasil.

Atualmente, o Território não mais faz parte da Federação e, portanto, não é pessoa política. É parte da União, sem autonomia política.⁽²¹⁾

(17) Cf. art. 4º do cit. DL.

(18) Cf. Theotonio Negrão, *in op. cit.*, p. 881. Em sentido contrário, acórdão do STF, relator Ministro Célso Borja, *DJU*, 28/04/89, p. 6.299. Consulte-se nosso “A Empresa Pública...”, *in RTJE* 72/19 e *RT* 642/72.

(19) Sobre o assunto, consultem-se nossos “Sujeito ativo da execução fiscal” e “As agências financeiras e a execução fiscal”, *in REPRO* cit. 41/76 e 44, respectivamente. *Idem*, nosso “Parecer LXXV, publicado em *Pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, 1981, ano CXXXII, tomo I, Brasília, 1986, pp. 404 a 421. *Idem*, “Inscrição da Dívida Ativa da Autarquia, Multas, etc.”, *in DOU* de 07/08/81, p. 14.954, e em “Pareceres” cit., *PGFN*, pp. 424 e segs.

(20) Neste sentido, Silva Pacheco, *in op. cit.* Em sentido contrário, acórdão do TFR relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, *in Theotonio cit.*, p. 883. Cf. nosso “Agência Financeira” cit. Cf., também Milton Flaks, *in Com. A Lei da Execução Fiscal*, Forense, 1981. Cf. também, de Humberto Theodoro, *Lei de Execução Fiscal*, 3ª ed., Saraiva, p. 134.

(21) Cf. Celso Bastos, *in Curso de Direito Constitucional*, Saraiva, 11ª ed., 1989, pp. 281 a 283.

9. Execução contra pessoas jurídicas de direito público

A execução fiscal contra pessoas jurídicas de direito público far-se-á de acordo com o art. 730 do CPC, visto que impenhoráveis os bens dessas pessoas, segundo o mandamento constitucional⁽²²⁾ e pacífica doutrina e jurisprudência.

Anteriormente ao Código de Processo Civil, a doutrina orientava-se no sentido de não admitir a execução contra esses entes, mas, após a introdução do Estatuto Processual, Milton Flaks advogava, com razão, na companhia de correta orientação pretoriana, sua inteira procedência, calcada essa execução nos arts. 730 e 731, com a citação da Fazenda, para opor embargos e, se não o fizesse, expedir-se-ia o respectivo precatório.⁽²³⁾

A situação não se modificou com a Carta de 88. Esta também, a lição de Silva Pacheco.⁽²⁴⁾

Contra as demais pessoas da Administração Pública (empresa pública, sociedade de economia mista, fundação não autarquizada), dúvida não há quanto à sua submissão, *in totum*, à execução fiscal, ainda segundo as lições de Flaks, que cita o art. 242 da Lei de Sociedades Anônimas.

Não obstante, esta situação não é tão simples, como parece, pois se os bens públicos são impenhoráveis, como proceder com relação aos bens de uma empresa pública? A única resposta lógica é que, se a empresa pública tem por objeto atividades negociais, não há razão para se lhe não penhorarem os bens, em harmonia mesmo com o art. 174 do Texto Magno.

10. Inovações da LEF

Inúmeras inovações foram introduzidas pela Lei 6.830, a princípio rejeitadas, contudo, com o tempo, foram plenamente absorvidas pela doutrina e jurisprudência, tornando-se paradigma para ulteriores reformas legislativas, tais como:

1. preparação e numeração da certidão ativa, por processo manual, mecânico e eletrônico, adiantando em décadas ao significativo progresso nesse campo.

2. comunhão da petição inicial com a certidão da dívida ativa, que dela fará parte integrante, como se transcrita fora.

3. permissão legal para constituição da petição inicial e da certidão da dívida ativa, num só documento, mesmo que por processamento eletrônico.

(22) Cf. nosso "Hipoteca de bens públicos", in *REPRO* cit. 46/195; de Vicente Greco Filho, *Da Execução contra a Fazenda Pública*, Rumo Gráfica Editora, 1986; e *A Execução contra a Fazenda Pública*, Saraiva, 1996, de Wanderley José Federoghi.

(23) Neste sentido, ac. relatado pelo Min. Pedro Aciofi, TFR, Ap. Civ. 136.881/PR.

(24) Cf. *op. cit.*, p. 30.

4. produção de provas pela Fazenda independentemente de requerimento na petição inicial.

5. o valor da causa será o constante da dívida que constar da certidão, acrescido dos encargos legais.

6. economia processual, reduzindo as exigências da petição inicial e impedindo a repetitiva e desnecessária conclusão dos autos ao juiz. O despacho inicial determinará, de uma só vez, a citação, pelas sucessivas modalidades, com ênfase para a citação pelo correio; o registro da penhora em registro próprio; a penhora, se não houver pagamento no prazo legal de cinco dias. Não se olvide a ilegal alteração, produzida pela Lei 8.212, de 1991. O art. 53 deste diploma legal proibiu, absurdamente, o oferecimento de bens pelo devedor, no prazo de cinco dias, após a citação, facultando, na cobrança da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações, que estas indiquem, na petição inicial, bens à penhora, que se realizará, concomitantemente com a citação, num retrocesso inconcebível. Se isto ocorrer, os bens, tantos quantos necessários, tornar-se-ão indisponíveis de imediato, tendo o devedor apenas o prazo de dois dias, para pagar o débito, contado da citação, independentemente da juntada do mandado aos autos.

7. a citação, por edital, para o réu ausente do País.

8. garantia da execução, mediante fiança bancária, depósito bancário ou indicação de bens de terceiros à penhora.

9. pagamento de parcela incontroversa da dívida, e discutir o restante, desde que garantido o juízo.

10. penhora e avaliação por oficial de justiça-avaliador, no mesmo momento.

11. o prazo para embargos e impugnação passou para 30 dias, sem qualquer distinção, para o devedor e para o credor.

12. na esteira do art. 337 do Código de Processo, a audiência pode ser dispensada, para o julgamento antecipado do feito.

13. o terceiro que ofereceu garantia para remição ou pagamento será intimado.

14. não faz mais a distinção entre praça e leilão.

15. o representante da Fazenda será intimado pessoalmente, em harmonia com o que se vinha fazendo costumeiramente. Também, as autarquias devem sê-lo, vez que estão agasalhadas na expressão Fazenda Pública. Esta conclusão deflui da comunhão dos arts. 1º e 27, posto que a lei deve ser interpretada, no contexto, de forma que não conduza ao absurdo.

16. uma novidade alvissareira, no que diz respeito ao cancelamento da inscrição da dívida ativa, a qualquer título, até a decisão de primeira instância, produzirá a extinção da execução, sem quaisquer ônus para as partes. Todavia, a jurisprudência, em uníssono, tem proclamado que é devida a verba honorária do executado,

bem como o reembolso das custas processuais efetivamente gastas, após a apresentação dos embargos.

17. até a decisão de primeira instância, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída, com a devolução total do prazo para embargos.

18. a multa, qualquer que seja sua natureza, poderá ser cobrada da massa falida e da concordatária,⁽²⁵⁾ todavia, a doutrina e a jurisprudência têm repellido essa exegese.

19. o crédito fiscal goza de privilégio com alicerce no Direito vigente e na melhor doutrina, conciliando-se com a lei falimentar vigente, sendo vedada qualquer alienação de bem, nos processos de concordata, falência, liquidação, arrolamento, inventário ou concurso de credores, sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concordância da Fazenda Pública, nos exatos termos do art. 31 da LEF.⁽²⁶⁾ Entretanto, a jurisprudência tem abrandado a rigidez desse dispositivo⁽²⁷⁾ como, aliás, vem fazendo com o art. 11 (remoção do bem penhorado, § 3º), depósito para discussão judicial da dívida ativa (art. 38).⁽²⁸⁾

11. A medida cautelar fiscal⁽²⁹⁾

A Lei 8.397, de 6 de janeiro de 1992, instituiu a medida cautelar fiscal, a ser instaurada antes ou no curso da execução judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, tendo a lei incluído expressamente as autarquias, porque estas, sem dúvida, integram-se na Fazenda Pública.

Esse diploma legal avisa peremptoriamente que essa medida é dependente da ação principal (execução fiscal) e pode ser requerida contra o sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído, após regular processo administrativo.

Várias são as hipóteses que autorizam o credor — Estado — a tomar essa providência, desde que:

1 — não tendo domicílio certo, tenta ausentar-se ou alienar seus bens ou não paga a obrigação no prazo legal.

(25) Cf. nosso “Sanções tributárias”, in *Cadernos Pesquisas Tributárias*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1979, pp. 501 e segs. Em sentido contrário, consultem-se lúcido e erudito parecer de Sacha Calmon e Misabel Abreu Machado Derzi, in *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, Forense, 1, de 1997, pp. 63 e segs. e farta jurisprudência citada por Silva Pacheco, in *op. cit.*; de nossa autoria, in *Suplemento Tributário*, 49/84. Consulte-se farta bibliografia citada no final da conferência.

(26) Cf. nosso “Créditos fiscais na falência” in *REPRO cit.* 31/95 e segs.

(27) Cf. acórdãos cits. na RT 565/80 e RJTJESP 83/220.

(28) Cf., entre outras, Súmula 247 do extinto TFR, in *DJ* de 20/10/87, e Súmulas 1 e 2 do TRF da 3ª Região.

(29) Sobre o procedimento adotado, na órbita da Fazenda Nacional, vide a Instrução Normativa 5, de 1º de fevereiro de 1996, da Secretaria da Receita Federal, publicado no *DOU* de 5 seguinte.

2 — tenha domicílio certo, ausenta-se ou tenta, com o objetivo de elidir o cumprimento da obrigação.

3 — em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; coloca seus bens em nome de terceiros ou comete qualquer outro ato que frustre a referida execução.

4 — deixa de pagar ou recolher crédito fiscal vencido, após notificado pela Fazenda Pública, a não ser que esteja garantido, em processo administrativo ou judicial.

5 — finalmente, tendo bens de raiz, tenta aliená-los, dá-los em hipoteca ou em anticrese, sem deixar bens livres e desembaraçados, de valor igual ou superior à dívida fazendária.

Esse instituto, visando substituir o arresto e antecipar-se à penhora, dados os pressupostos necessários, para sua concessão, difíceis de comprovar, não cremos terá atingido seu fim.

Vale dizer, deverá a Fazenda (Nacional, Estadual, do Distrito Federal, Municipal e suas autarquias) demonstrar, através de prova documental, que se há concretizado algumas das hipóteses mencionadas antes, além, é óbvio, juntar a prova literal do crédito para com a Fazenda.

O ponto alto da cautelar é tornar, de imediato, indisponíveis os bens até o limite da satisfação da obrigação, repetindo, entre outras, as Leis 6.024, de 13/03/74, 8.212, de 24/07/91, e cerceando a liberdade do súdito, sem embargo de haver instrumentos, até mais poderosos, não utilizados devidamente. Recebeu críticas mordazes e acertadas de Hugo de Brito Machado e Carlos Henrique Abrão.

Este autor, porém, sem razão plausível, credita a pretensos vícios da Lei 6.830 os atrasos que prejudicariam a cobrança da dívida ativa.⁽³⁰⁾ Seria procedente sua assertiva se o legislador não houvesse decepado do diploma alguns recursos e providências, realmente desastrosos. Entretanto, por mais que se deseje enxugar a lei, faz-se necessário dotar as partes de alguns instrumentos processuais, sob pena de se atentar contra a própria Constituição e o mais sagrado direito de defesa. Não acreditamos seja este o intento do autor. Não desconhecerá o ilustre magistrado que esta lei, pela modernidade e avanço, constituiu-se em fonte para ulteriores reformas processuais. E, se morosidade subsiste, esta deve ser tributada à ausência de reformas complementares.⁽³¹⁾

(30) Cf. *Da Ação Cautelar Fiscal*, Edição Universitária de Direito, São Paulo, 1992, XIII.

(31) Sobre o assunto, consultem-se, também, os excelentes trabalhos de Leonardo Greco (*RT* 685/256), Milton Flaks (*RDA* 1.929/61), José Augusto Delgado (*RT* 702/33) e Ovidio Batista da Silva (*Revista Jurídica* 178/5). Também, de Wanderley José Federighi, *A Execução contra a Fazenda Pública*, Saraiva, 1996.

12. Bem de família

A Lei 8.009, de 29 de março de 1990⁽³²⁾ (advinda da Medida Provisória 143/90), que dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família, tem merecido da doutrina e da jurisprudência incipiente vastas ponderações.

Instituiu como impenhorável o bem residencial do casal ou da entidade familiar, que não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, previdenciária, fiscal ou qualquer outra, contraída por cônjuges, pais ou filhos que sejam seus proprietários, desde que nele residam.

A lei, porém, excepciona algumas hipóteses insculpidas no art. 3º.⁽³³⁾

A doutrina e a jurisprudência, em uníssono, mandaram aplicar a lei, imediatamente, sem qualquer tergiversação (STJ), entretanto o Primeiro Tribunal de Alçada Cível de São Paulo rejeitou a retroação da lei.⁽³⁴⁾

Entidade familiar, novidade trazida por este diploma legal, vê-se distinguida nesta lei, e compreende não só a união de pessoas não casadas (art. 226 da CF), mas também a reunião de pais, filhos.⁽³⁵⁾

Esta lei aplica-se também à Fazenda Pública (REsp 6.708/RR — STJ, em 20/02/91).

13. Penhora administrativa

As leis são amostras de comportamento que traduzem a consciência social de uma era e de um povo.

A cobrança dos créditos tributários tem despertado tanto os estudiosos quanto a própria comunidade e induzido a debates dos mais oportunos e profícuos, porquanto se, de um lado, a Justiça deve ser ágil e dinâmica, de outro, os direitos fundamentais do homem não podem ser postergados, sob pena de se esmigalharem milhares de anos de fecunda civilização.

Esta a questão transcendental que se propõe, o dilema maior: garantia e presteza — *segurança para o administrado e agilidade para o Estado-Fisco.*

O Brasil, historicamente, sempre conheceu a tradicional divisão de Poderes do Estado, visto que da harmonia destes exsurge a garantia dos direitos do cidadão

(32) O art. 81 da Lei 8.245, de 18 de outubro de 1991, acresceu ao art. 3º da Lei 8.009/90 o inciso VII, para excepcionar da impenhorabilidade as obrigações decorrentes de fiança concedida em contrato de locação.

(33) Sobre o assunto, consultem-se a obra de Carlos Gonçalves, *Impenhorabilidade do Bem de Família*, Síntese, Porto Alegre, 2ª ed., 1993, e, de Theotonio Negrão, *Código cit.*, contendo farta citação bibliográfica.

(34) Cf. farta jurisprudência citada por Carlos Gonçalves, *in op. cit.*, pp. 10 e segs.

(35) Neste sentido, Carlos Gonçalves, *in op. cit.*, p. 154.

e o meio mais seguro de tornar efetivas as garantias constitucionais, sem embargo de, durante o Império, haver surgido, com D. Pedro I, o Conselho de Estado, suprimido pelo Ato Adicional de 1824 e restaurado por D. Pedro II, em 1841.

Não obstante, a República, modelada no figurino norte-americano, instituiu a Justiça Federal, que absorveu o contencioso administrativo. Esta discriminação de poderes, longe de ser estática e esotérica, é mesclada pela interação e vigilância recíprocas, em consonância com os ensinamentos de *Montesquieu*, porquanto este fosso absoluto não mais se afeiçoa ao Estado moderno, dada a evolução para o Estado social ou, como ensina *Lowenstein*, as teorias mais modernas projetam novas separações de funções e atividades, de sorte que a absoluta separação não mais existe.

O homem, visando aperfeiçoar os instrumentos ao seu dispor, procura romper certos tabus e assim atingir melhor seu *desideratum*.

A América Latina, conquanto tenha concebido um modelo de Código Tributário, apresenta extrema diversidade em matéria processual fiscal, abeberando-se em fontes diversas do continente europeu e dos Estados Unidos da América (*Tax Court*), destacando-se a alemã, a italiana e a francesa, adotando alguns países o contencioso administrativo com poder jurisdicional, com independência da administração ativa.

No Brasil, não há que se falar em contencioso administrativo, com poder jurisdicional, visto que os Conselhos Tributários, nas diversas esferas de poder, não passam de apêndices do Executivo e o princípio constitucional da separação de Poderes e da não-exclusão de apreciação, pelo Poder Judiciário de ameaça ou lesão a direito, veda a instituição de tribunal administrativo, com poder jurisdicional.⁽³⁶⁾

Se a consciência jurídica nacional vem repelindo com veemência esta solução — contencioso administrativo com poder jurisdicional — não é menos verdade que ela exige imediata tomada de posição que amenize os efeitos de uma justiça tardia. A criação dos Juizados de Pequenas Causas tem demonstrado que é preciso a vontade política para se resolverem questões aparentemente insolúveis.

A morosidade da Justiça é um problema universal, dado o modo nefasto como é tratado nas variadas Constituições, quebrando-se-lhes a autonomia financeira, como argutamente rememorava *Giuliani Fonrouge*, prejudicial, por isso mesmo, tanto para o Estado, quanto para os súditos, que sofrem conseqüências desastrosas.

Uma das medidas históricas é a previsão constitucional de uma justiça especializada, fincada no Poder Judiciário, à semelhança da Justiça Laboral, sedimentando, assim, a tradição pátria e afastando, de vez, o impasse.

(36) Cf. nosso "Execução fiscal" cit. e "Aspectos do contencioso fiscal e administrativo no Brasil", in *Revista Arquivos do Ministério da Justiça*", ano 39, n. 168, março de 1988, pp. 84 e segs.

Contudo, não basta a institucionalização de uma justiça especializada. Torna-se necessário mais que isto.

Aqui se sedia o ponto nevralgico. No âmbito processual, há que se fazer, também, um remendo na lei vigente, sem romper o sistema, mas complementando-o com a experiência alienígena, adaptada à realidade brasileira, sem quebrar os laços constitucionais e a tradição histórica, com a realização da penhora administrativa, diferentemente, entretanto, da operada no direito comparado e pretendida por alguns reformadores.

Assim que o nobre e operoso Senador Lúcio Alcântara honrou-nos, imensamente, adotando tese que vimos esposando, há mais de duas décadas, apresentando projeto de lei que institui a penhora administrativa executada por órgão jurídico da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias, que, entretanto, poderá optar por executar a dívida ativa nos moldes da Lei de Execução Fiscal vigente.

Esta proposta tem em vista aperfeiçoar a cobrança da dívida ativa, sem destronar os direitos e garantias fundamentais agasalhados pela Lei Maior e pela consciência jurídica universal, conquanto fugindo do modelo tradicional, que autoriza se faça pela própria administração fiscal ativa.

Isto porque a penhora é um ato administrativo e não jurisdicional, segundo a melhor doutrina, não necessitando realizar-se sob as vistas do juiz, como enfaticamente tem proclamado o eminente Ministro Carlos Mário da Silva Veloso.

Seria, entretanto, um contra-senso que o próprio órgão fiscal (administração ativa) que tem a função, das mais relevantes, de autuar, fiscalizar e efetuar o lançamento, também efetivasse a penhora.

Na execução da dívida ativa, a maior parte das execuções exaure-se antes de embargada a execução, isto é, o pagamento dos débitos dá-se antes da penhora e da apresentação dos embargos.

Estes, por sua vez, de acordo com o direito positivo e a melhor doutrina, constituem ação que, no magistério de *Liebman*, consubstancia uma ação incidente do executado — do devedor — já que o procedimento executório não comporta defesa, visto que não há matéria litigiosa a se discutir e decidir.

O devedor passa a ser o autor e o credor-exequente, o réu, com o objetivo de anular ou reduzir a execução ou, ainda, suprimir a eficácia do título.

Desta forma, a Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e sua autarquias) poderá optar por promover a execução, antes do ingresso em Juízo, através da Procuradoria Fiscal, até a penhora, calcada na certidão de dívida ativa, que goza da presunção de legitimidade e auto-executoriedade. Lembre-se que a inscrição, na opinião da doutrina dominante, deverá ser feita por procurador ou advogado do referido órgão jurídico.

A lei vigente — Lei 6.830, de 1980 — já disciplina o processo após a apresentação dos embargos, aplicando-se subsidiariamente o Código de Processo Civil. Nada impede, porém, que ela o faça, escolhendo a via disciplinada por essa lei.

Daí, conclui-se que nem a Lei de Execução Fiscal estará afetada, nem se subtrai ao Fisco a prerrogativa de eleger a via que melhor lhe convier.

Ao devedor também não fica suprimida a via judicial, expressamente consagrada na Lei Magna, ou seja, não efetuando o pagamento da dívida, no prazo legal, após a inscrição do crédito como dívida ativa e, se desejar apresentar os embargos, fá-lo-á, de conformidade com o art. 16 da lei mencionada, ou valer-se-á das demais medidas e ações judiciais, inclusive o mandado de segurança.

Os embargos serão interpostos, perante o juiz competente para a execução judicial da dívida ativa, que requisitará, de ofício, o processo administrativo em que se tiver efetivado a determinação da inscrição e a penhora.

O prazo, para a Procuradoria ou o órgão jurídico, encaminhar os autos, é de 48 horas e, não o fazendo, estarão sujeitos às penalidades legais.

O texto legal prevê ainda que, efetuado o pagamento, antes ou durante a penhora, esta será desfeita, imediatamente, cabendo-lhe tomar as providências cabíveis, no prazo improrrogável de 48 horas, sob pena de responsabilidade de quem se omitir.

Com isto, o direito brasileiro estará inovando, porque a Fazenda Pública poderá executar o seu próprio ato realizando a penhora administrativa, por autoridade competente — o procurador ou o advogado do Poder Público — após a determinação da inscrição da dívida ativa, efetuando previamente o controle da legalidade prevista na legislação própria.

Este ato parece-nos mais legítimo e consentâneo com os cânones constitucionais do que a decretação de indisponibilidade de bens produzida de imediato pela medida cautelar proposta pelo Fisco, antes ou durante a execução fiscal.

Basta o exame superficial da Lei 8.397, de 06/01/92, para se duvidar de sua constitucionalidade, em face dos esdrúxulos pressupostos que autorizam sua propositura.

Também o art. 53 da Lei 8.212, de 24/07/91, produziu sérios estragos no sistema legal vigente, ao tratar da execução da dívida ativa da União e de suas autarquias e fundações públicas, em sede imprópria, permitindo ao credor-exequente indicar bens à penhora, que se fará, concomitantemente, com a citação do devedor, ficando, desde logo, indisponíveis os bens do devedor, o que constitui retrocesso imperdoável, digno de ser revogado, como aliás o faz o projeto do Senador.

Estas figuras espúrias são mais danosas e ferem frontalmente o Texto Magno, não se harmonizando com o direito moderno, ao contrário da penhora administrativa, se realizada por órgão jurídico competente.

14. Conclusão

O contencioso administrativo, com poder jurisdicional, apartado da administração ativa, tal qual conhecido no direito comparado, não encontra apoio nos meios jurídicos nacionais, atentando contra a consciência social.

A Emenda Constitucional 1, de 1969, à Constituição de 1967, *ex vi* da Emenda 7, de 1977, modificou o § 4º do art. 153 da Carta Política, permitindo, pelo art. 203, que os entes federados criassem o contencioso administrativo, sem lhes outorgar o poder jurisdicional e com a faculdade de a parte vencida na instância administrativa requerer diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida (art. 204). Este dispositivo nunca saiu do papel, conquanto uma comissão designada pelo Ministro da Fazenda tenha elaborado anteprojeto de lei criando o contencioso administrativo fiscal da União.⁽³⁷⁾

A tentativa de introduzi-lo, no Brasil, sem proibir que tivesse poder jurisdicional, através da proposta de Emenda Constitucional, do Presidente Figueiredo, em 1982, foi repelida por toda a sociedade.

Destarte, ao invés de optar-se por um órgão contencioso, fincado no Poder Executivo, melhor será pensar-se na ampliação da capacidade do Poder Judiciário, nos moldes dos Juizados Especiais, que têm dado significativo resultado. Para as execuções de valor até determinado limite, não se há de tergiversar em permitir-se sua apreciação por estes órgãos, a par da introdução da penhora administrativa, nos moldes propostos, para debelar de vez os males que afligem a Justiça, com as conseqüências que todos conhecem.

Bibliografia consultada

- ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'Impôt*, 1ª ed., Paris: Fayard, 1971 (L.I), 1972 (L.II).
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 3ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.
- ATALIBA, Geraldo, e outros. *Elementos de Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.
- BALEEIRO, Aliomar. *Cinco Aulas de Finanças e Política Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: Editora Bushatsky, 1975.
- _____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*; atualizada por Flávio Bauer Novelli, 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*; atualizada por Flávio Bauer Novelli, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

(37) A Comissão, instituída pelo falecido Ministro Simonsen, compunha-se dos pranteados mestres doutores Gilberto de Ulhôa Canto, Geraldo Ataliba e do insigne tributarista, Professor Gustavo Miguez.

- BERTRAME, Pierre. *Os Sistemas Fiscais*; tradução de J. L. da Cruz Vilaça; com apêndice “Perfil do Sistema Tributário Brasileiro”, por Marco Aurélio Greco. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 1976.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária: uma introdução metodológica*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1984.
- _____. *Lançamento Tributário* (v. IV do Tratado de Direito Tributário Brasileiro), 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- _____. *Lei Complementar Tributária*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.
- _____. *Isenções Tributárias*, 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- BRÊTAS, Anchises, e outros. *Direito Econ mico do Planejamento*, 1ª ed., Belo Horizonte: UFMG, 1980.
- CARNEIRO, Alberto Gomes Santana. “Reflexões Jurídicas e Metajur dicas sobre os Empréstimos Compulsórios”, *Projeção — Revista Brasileira de Tributac o e Economia*, Brasília: ABTT, 76 (9): 43-53; (10): 43/53, (11): 40-46, (12): 37-50, ago./dez. 1976.
- CARRAZZA, Roque Ant nio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicac o do Direito Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1973.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*, 2ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982.
- COSSON, Jear. *Les Industriels de la Fraude Fiscale*, 2ª ed., Paris: Seuil, 1971.
- COSTA, Ramon Valdes. *El Contencioso Tributário en America Latina*, Separata de La Ver, Uruguay de Derecho Procesal, Montevideo: 1982.
- DEODATO, Alberto. *Manual de Ciência das Finanç s*, 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 1981.
- D RIA, Ant nio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*, 2ª ed., São Paulo: Bushatsky, 1977.
- DUVERGER, Maurice. *El ments de Fiscalit *, 1ª ed., Paris: P.U.F. — Th mis, 1976.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigac o Tributária*: atualizado por Geraldo Ataliba, 4ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1978, v. I e II.
- FLAKS, Milton. *Comentários   Lei da Execuc o Fiscal*, 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.

- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*, 2ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1970 (v. I e II).
- FONSECA, Herculano Borges da. *As Instituições Financeiras do Brasil*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Crown Editores Internacionais, 1970.
- GAUDEMAT, Paul Marie. *Finances Publiques*. (T. I, Politique financiere — Budget et Trésor), 2ª ed., Paris: Editora Montchrestien, 1974.
- _____. *Précis de Finances Publiques* (T. II, Les ressources publiques — Emprunt et Impot), 1ª ed., Paris: Editora Montchrestien, 1970.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.
- GIARDINO, Cleber e ATALIBA, Geraldo. “Inscrição da Dívida Ativa”, Fundação Privativa dos Advogados Públicos, *RDA* 149/33.
- QUEIROZ, Cid Heráclito. *A Nova Lei das Execuções Fiscais*. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Imprensa Nacional, 1981.
- GRIZIOITI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de Las Finanzas*; trad. por Dino Jarach, 1ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1959.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: Bushatsky, 1977.
- JARACH, Dino. *El Hecho Imponible* (Teoria General del Derecho Tributário Sustantivo), 2ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.
- LAURÈ, Maurice. *Traité de Politique Fiscale*, 2ª ed., Paris: P.U.F., 1957.
- LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes Aduaneiros Especiais*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.
- MACHADO JR., J. Teixeira, e REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 Comentada*, 14ª ed., Rio de Janeiro: IBAM, 1984.
- MAGALHÃES, Augusto T. R. de. *Os Bancos Centrais (e sua função reguladora da moeda e do crédito)*, 1ª ed., Rio de Janeiro: Casa do Livro, 1971.
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. 1ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1984.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador Geral). *Curso de Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1983.
- MELO FILHO, Álvaro. *Direito Tributário (metodologia e aplicação)*, 1ª ed., Rio Janeiro: Forense, 1976.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A Taxa no Sistema Tributário Brasileiro*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.
- _____. *Doutrina e Prática das Taxas*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

- _____. *Sistema Tributário da Constituição de 1969*, 1ª ed., 2ª tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1979.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de, e outros. *Interpretação no Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: Forense, 1984.
- MOREIRA, João Baptista. *A Contribuição de Melhoria e a Imposição da Valorização Imobiliária*, (v. VIII do *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*), 1ª ed.: Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- NASCIMENTO, A. Theodoro. *Preços, Taxas e Parafiscalidade* (v. VII do *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*), 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- NGAOSYVATHN, Pheuiphanh. *Le Role de l'Impôt dans les Pays en Voie de Développement*, 1ª ed., Paris: L.G.D.J., 1974.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1980.
- _____. *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 2ª ed., revista, São Paulo: Bushatshy, 1974.
- PONTES, Aloysio Lopes. *Instituições Financeiras Privadas*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1982.
- RESENDE, César Vieira de, e outros. *Direito Tributário Aplicado*, 1ª ed., Brasília: ESAF, 1984.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, 4ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1983.
- SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário*, 4ª ed., Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.
- SCHMÖLDERS, Gunter. *Psychologie des Finances et de l'Impôt* (trad. p/ Gisela Khairallah), 1ª ed., Paris: P.U.F., 1973.
- _____. *Teoría General del Impuesto*; tradução de Luis A. Martín Merino, Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1962.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, 4ª ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- SOUSA, Rubens Gomes de, e Outros. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Parte Geral), 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.
- _____. *Interpretação no Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva/EDUC, 1975.

- SZKLAROWSKY, Leon Frejda. "Contencioso Administrativo-Fiscal no Brasil", *Rev. da Fac. de Direito*, Fortaleza, 26(2): julho-dez., 1985.
- . *Execução Fiscal*, 1ª ed., Brasília: ESAF, 1984.
- TROTABAS, Louis, e COTTERET, Jean-Marie. *Droit Fiscal*, 1ª ed., Paris: Dalloz, 1973.
- VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito Financeiro Aplicado*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*; tradução de Roque Antônio Carrazza, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1980.
- . *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 1ª ed., reimp. Buenos Aires: Depalma, 1973.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. *Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 1ª ed., São Paulo: Resenha Tributária, 1983.
- . *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, 1ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.