

HUGO DE BRITO
MACHADO SEGUNDO

PROCESSO TRIBUTÁRIO

15^a
edição

Revista,
atualizada e
ampliada

- O autor deste livro e a editora empenharam seus melhores esforços para assegurar que as informações e os procedimentos apresentados no texto estejam em acordo com os padrões aceitos à época da publicação, e todos os dados foram atualizados pelo autor até a data de fechamento do livro. Entretanto, tendo em conta a evolução das ciências, as atualizações legislativas, as mudanças regulamentares governamentais e o constante fluxo de novas informações sobre os temas que constam do livro, recomendamos enfaticamente que os leitores consultem sempre outras fontes fidedignas, de modo a se certificarem de que as informações contidas no texto estão corretas e de que não houve alterações nas recomendações ou na legislação regulamentadora.
- Fechamento desta edição: 13.01.2023
- O Autor e a editora se empenharam para citar adequadamente e dar o devido crédito a todos os detentores de direitos autorais de qualquer material utilizado neste livro, dispondo-se a possíveis acertos posteriores caso, inadvertida e involuntariamente, a identificação de algum deles tenha sido omitida.
- **Atendimento ao cliente: (11) 5080-0751 | faleconosco@grupogen.com.br**
- Direitos exclusivos para a língua portuguesa
Copyright © 2023 by
Editora Atlas Ltda.
Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional
Travessa do Ouvidor, 11 – Térreo e 6º andar
Rio de Janeiro – RJ – 20040-040
www.grupogen.com.br
- Reservados todos os direitos. É proibida a duplicação ou reprodução deste volume, no todo ou em parte, em quaisquer formas ou por quaisquer meios (eletrônico, mecânico, gravação, fotocópia, distribuição pela Internet ou outros), sem permissão, por escrito, da Editora Forense Ltda.
- Capa: Aurélio Corrêa

■ **CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE.**
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

M134p

Machado Segundo, Hugo de Brito, 1978-

Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 15. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2023.

Inclui bibliografia e índice

ISBN 978-65-5977-434-0

1. Direito tributário – Brasil. 2. Administração e processo tributário – Brasil.
I. Título.

23-81926

CDU: 34:351.713(81)



Meri Gleice Rodrigues de Souza – Bibliotecária – CRB-7/6439

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 – NOÇÕES FUNDAMENTAIS.....	1
1 O Direito e o processo	1
1.1 O Direito.....	1
1.2 O Estado, o Direito Público e o Direito Tributário.....	2
1.3 O processo	4
1.4 Outros significados da expressão <i>processo</i> . Processo e procedimento.....	5
1.4.1 Processo tributário e direito processual tributário	8
CAPÍTULO 2 – PRINCÍPIOS JURÍDICOS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO	13
1 Conceito de princípio jurídico	13
2 Papel dos princípios jurídicos na atual Teoria Geral do Direito.....	14
3 Princípios gerais	15
3.1 Relação processual como relação jurídica submetida a princípios....	15
3.2 Justiça.....	16
3.3 Segurança jurídica	18
3.4 Isonomia.....	19
3.5 Legalidade	20
3.6 Razoabilidade	21
3.7 Proporcionalidade.....	22
3.8 Publicidade	23
4 Princípios vetores da condução de procedimentos administrativos	25
4.1 A peculiar classificação do “mero procedimento”. Atividade administrativa típica.....	25
4.2 Oficialidade.....	26
4.3 Inquisitorialidade	27
4.4 Cientificação	27
4.5 Busca pela verdade real.....	28
4.6 Subordinação hierárquica.....	31
4.7 Dever de fundamentação	31
5 Princípios do processo.....	32
5.1 Princípios inerentes aos processos administrativo e judicial.....	32

5.1.1	Devido processo legal.....	33
5.1.2	Ampla defesa e contraditório.....	34
5.1.3	Instrumentalidade e economia processuais.....	36
5.1.4	Duplo grau de jurisdição.....	37
5.1.5	Necessária fundamentação das decisões.....	38
5.2	Princípios peculiares ao processo administrativo.....	39
5.2.1	Peculiaridades do processo desenvolvido no âmbito da administração.....	39
5.2.2	Utilidade do processo administrativo.....	40
5.2.3	Não submissão do órgão julgador ao poder hierárquico ...	41
5.2.4	Verdade material.....	42
5.2.5	Oficialidade.....	44
5.3	Princípios peculiares ao processo judicial.....	44
5.3.1	Peculiaridades do processo judicial.....	44
5.3.2	Inafastabilidade da jurisdição.....	45
5.3.3	Efetividade da tutela jurisdicional.....	46
5.3.4	Imparcialidade, inércia e “verdade formal”.....	48
6	Quadro esquemático.....	50

CAPÍTULO 3 – PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....

1	Espécies e fundamentos.....	51
2	Lançamento tributário.....	52
2.1	Noções iniciais.....	53
2.2	As várias espécies de lançamento.....	54
2.3	O procedimento preparatório do lançamento por declaração.....	54
2.4	O procedimento preparatório do lançamento por homologação....	55
2.5	O procedimento nos casos de lançamento de ofício.....	57
2.5.1	Noções iniciais.....	57
2.5.2	A fiscalização.....	58
2.5.2.1	Fiscalização e denúncia espontânea.....	61
2.5.2.2	A segurança do procedimento escrito.....	62
2.5.2.3	Dever de informar e livros obrigatórios.....	63
2.5.2.4	Fiscalização e sigilo bancário.....	64
2.5.2.5	Prazo para conclusão da fiscalização e o abuso do poder de fiscalizar.....	70
2.5.3	O “lançamento” efetuado no âmbito da Justiça do Trabalho e a EC nº 20/98.....	72
2.6	O ato de lançamento. Natureza e requisitos.....	73
2.7	Apreensão de mercadorias e devido processo legal.....	78
2.8	A decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento.....	80

2.8.1	Noções elementares.....	80
2.8.2	Matéria privativa de lei complementar	80
2.8.3	O disciplinamento da decadência no CTN.....	83
2.8.4	Decadência e causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário	94
3	Processo de controle interno da legalidade administrativa	99
3.1	Noções iniciais	99
3.1.1	A possibilidade de impugnação dos atos administrativos em geral.....	99
3.1.2	Impugnação administrativa e lançamento por homologação	101
3.1.3	Aplicação analógica da legislação relativa ao processo judicial.....	108
3.1.4	Vantagens de se utilizar a esfera administrativa	110
3.1.5	Questionamento judicial e “renúncia” à esfera administrativa.....	112
3.1.6	Impugnação administrativa e suspensão dos efeitos do ato impugnado.....	114
3.1.7	Formalidades e nulidades no processo administrativo	119
3.1.8	Impossibilidade de o julgador administrativo declarar a inconstitucionalidade de uma lei	120
3.2	As várias etapas do processo administrativo fiscal. Disciplinamento normativo.....	123
3.2.1	Impugnação. Outras formas de início do processo.....	123
3.2.2	Manifestação da autoridade autuante.....	128
3.2.3	Produção de provas	129
3.2.3.1	Noções iniciais	129
3.2.3.2	Ônus da prova no processo administrativo.....	130
3.2.3.3	Apreciação da prova e o valor jurídico da “confissão”	135
3.2.3.4	Meios de prova.....	138
3.2.3.4.1	Documentos	138
3.2.3.4.2	Realização de perícias e diligências....	142
3.2.3.4.3	Ouvida de testemunhas	144
3.2.3.4.4	Prova emprestada.....	146
3.2.3.4.5	Fatos que independem de prova.....	147
3.2.3.4.6	Hipóteses de indeferimento	148
3.2.3.4.7	Posições inusitadas. Cerceamento de defesa.....	150
3.2.3.5	Decisão de primeiro grau	150
3.2.3.5.1	Decisões de primeiro grau colegiadas e o princípio da publicidade.....	152

3.2.3.6	Recurso voluntário e recurso de ofício	153
3.2.3.6.1	Tempestividade, depósito recursal e arrolamento. Competência para exame	154
3.2.3.7	Julgamento de segundo grau	156
3.2.3.8	Recursos excepcionais	158
3.2.3.9	O fim (e o retorno) do “voto de qualidade”	162
3.2.3.10	Agravamento ou mudança na fundamentação da exigência e devido processo legal	166
3.2.3.11	Julgamento definitivo	168
3.2.3.11.1	Coisa julgada administrativa ou preclusão administrativa	169
3.2.3.11.2	Impossibilidade de questionamento judicial pela própria Administração ...	171
3.3	Prazo para conclusão do processo administrativo	172
3.4	Inscrição em dívida ativa	177
4	Outras espécies de procedimentos, de atos e de processos administrativos de controle da legalidade destes	179
4.1	Reconhecimento de isenções ou imunidades	180
4.2	Homologação de compensações ou deferimento de restituições ...	184
4.3	Deferimento de parcelamento	192
4.3.1	Noções gerais	192
4.4	Conclusão do procedimento e a possibilidade de impugnação	195
4.5	Consulta fiscal	196
5	Transação e outros métodos extrajudiciais de solução de litígios	203
5.1	A apontada “ineficiência” do Poder Judiciário e a “cultura do litígio”	203
5.2	Transação tributária, a Lei 13.988/2020 e o voto de qualidade	204
CAPÍTULO 4 – PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO		207
1	Noções gerais	207
1.1	Conceito	207
1.1.1	Processo tributário e processo “civil”	207
1.1.2	A prestação da tutela jurisdicional	208
1.2	As várias espécies de tutela jurisdicional	209
1.2.1	Tutela, ação, provimento e processo	210
1.3	Formalidade e formalismo. Instrumentalidade e proporcionalidade ...	211
1.4	Ações de iniciativa do Fisco e ações de iniciativa do contribuinte ...	213
2	Ações de iniciativa do Fisco	214
2.1	Execução fiscal	214
2.1.1	Noções gerais	214

2.1.2	Petição inicial.....	216
2.1.2.1	Sujeição passiva e responsabilização de terceiros.....	217
2.1.2.2	Os juros de mora, demais acréscimos legais e sua forma de cálculo.....	235
2.1.2.3	Liquidez e certeza da CDA.....	236
2.1.2.3.1	Execução fiscal e rescisória.....	236
2.1.3	Substituição da CDA.....	238
2.1.4	Citação do executado.....	240
2.1.4.1	Juízo de admissibilidade na execução fiscal e as chamadas “exceções de pré-executividade”..	243
2.1.5	Pagamento ou garantia da execução.....	247
2.1.5.1	Garantia insuficiente, posterior reforço e prazo para embargar.....	250
2.1.5.2	Garantia insuficiente e o direito de embargar....	251
2.1.5.2.1	Completa ausência de bens penhoráveis.....	254
2.1.5.2.2	Existência de bens em valor insuficiente para garantir a execução.....	255
2.1.5.3	Demora na propositura da execução e tutela provisória para antecipar sua garantia.....	260
2.1.5.4	Indisponibilidade on-line de bens e o art. 185-A do CTN.....	266
2.1.5.4.1	A alteração trazida pela Lei Complementar nº 118/2005.....	266
2.1.5.4.2	Hipótese de incidência da norma veiculada no art. 185-A do CTN....	267
2.1.5.4.3	Trata-se, realmente, de uma “penhora on-line”?.....	268
2.1.5.4.4	No que o dispositivo inovou?.....	269
2.1.5.4.5	A regra do art. 185-A do CTN e o postulado da proporcionalidade.....	270
2.1.6	Oposição de embargos e suspensão da execução.....	280
2.1.7	Substituição de bens e reforço de penhora.....	283
2.1.8	Honorários de sucumbência na execução fiscal.....	285
2.1.8.1	Execução fiscal embargada. Duas condenações sucumbenciais?.....	286
2.1.8.2	Execução fiscal, “erro do contribuinte” e princípio da causalidade.....	287
2.1.8.3	Execução fiscal não embargada e os honorários de sucumbência.....	291
2.1.9	Execução fiscal, embargos do executado e ação anulatória. Relações.....	293

2.1.10	Suspensão da execução e prescrição intercorrente	298
2.2	Cautelar fiscal.....	302
2.2.1	Noções gerais	302
2.2.2	Hipóteses de cabimento	303
2.2.2.1	Pressupostos para a concessão de tutelas cautelares em geral	303
2.2.2.2	Cautelar fiscal e a possibilidade de provimento liminar	304
2.2.2.3	Requisitos da inicial.....	305
2.2.3	Efeitos do provimento que concede a medida cautelar fiscal.....	305
2.2.3.1	Indisponibilidade dos bens do sujeito passivo....	305
2.2.3.2	Requerido pessoa jurídica: bens do ativo permanente e de seus dirigentes	305
2.2.4	Resposta do requerido.....	312
2.2.5	Perda de eficácia da cautelar fiscal	312
2.2.6	Arrolamento de bens pela autoridade lançadora	313
2.2.7	A averbação pré-executória veiculada pela Lei 13.606/2018...	314
3	Ações de iniciativa do contribuinte.....	322
3.1	Legitimidade ativa <i>ad causam</i> nas ações de iniciativa do contribuinte.....	322
3.1.1	Na substituição tributária	324
3.1.2	No fornecimento de energia elétrica	328
3.1.3	Transferência contratual da sujeição passiva tributária	332
3.1.4	Pessoa jurídica dividida entre matriz e filiais	333
3.2	Embargos do executado	334
3.2.1	Noções iniciais.....	335
3.2.2	Requisitos da inicial.....	335
3.2.2.1	O juízo competente para o processamento e o julgamento dos embargos	335
3.2.2.2	Nome e qualificação do embargante e do embargado	336
3.2.2.3	Fato e fundamentos jurídicos do pedido.....	336
3.2.2.4	Pedido e suas especificações.....	336
3.2.2.5	Valor da causa	337
3.2.2.6	Provas.....	337
3.2.2.7	O requerimento para que a exequente seja chamada a impugnar os embargos.....	338
3.2.3	Impugnação do embargado.....	338
3.2.4	Matérias “vedadas” aos embargos à execução fiscal.....	339
3.2.5	Audiência de instrução e julgamento.....	346

3.2.6	Prolação da sentença e indistinção do rito, no âmbito recursal.....	347
3.2.7	Os embargos de terceiro.....	349
3.3	Mandado de segurança.....	350
3.3.1	Noções gerais.....	350
3.3.2	Direito líquido e certo.....	352
3.3.3	Cabimento em matéria tributária.....	353
3.3.3.1	Mandado de segurança e compensação.....	353
3.3.3.2	Mandado de segurança como meio de impugnação judicial do lançamento.....	356
3.3.3.3	Mandado de segurança e as chamadas “sanções políticas”.....	357
3.3.3.4	Mandado de segurança e o devido processo legal administrativo.....	358
3.3.4	Partes. Legitimidade ativa e passiva.....	360
3.3.4.1	Impetração por terceiro e a questão da legitimidade ativa <i>ad causam</i>	363
3.3.4.2	Mandado de segurança coletivo.....	364
3.3.5	Impetração preventiva e mandado de segurança contra “lei em tese”.....	365
3.3.6	O prazo de 120 dias.....	366
3.3.7	Petição inicial.....	368
3.3.8	Informações da autoridade impetrada.....	371
3.3.9	Medida liminar.....	373
3.3.9.1	Noção e fundamento legal.....	373
3.3.9.2	Pressupostos para o seu deferimento.....	373
3.3.9.3	Natureza jurídica.....	375
3.3.9.4	Fundamento constitucional.....	376
3.3.9.5	Liminares “satisfativas”.....	377
3.3.9.6	Liminar e depósito.....	379
3.3.9.7	Liminares e compensação de tributos.....	379
3.3.9.8	Deferimento de ofício.....	382
3.3.9.9	Agravo de instrumento, efeito suspensivo e antecipação dos efeitos da tutela recursal.....	382
3.3.9.10	O pedido de suspensão de liminar e de suspensão de segurança.....	386
3.3.9.11	Invalidade de um “prazo de vigência” para a medida liminar.....	389
3.3.9.12	Efeito da liminar em face da final denegação da segurança.....	390
3.3.10	Ministério Público.....	390
3.3.11	Sentença e recursos.....	391

3.4	Ação anulatória de lançamento	395
3.4.1	Noção.....	395
3.4.2	Anulatória e depósito judicial.....	396
3.4.2.1	Depósito e parcelamento.....	398
3.4.3	Petição inicial.....	400
3.4.4	Contestação	402
3.4.5	Réplica	402
3.4.6	Julgamento antecipado do mérito	402
3.4.7	Dilação probatória.....	404
3.4.8	Sentença e recursos.....	404
3.4.9	Outras espécies de ação anulatória.....	409
3.5	Ação declaratória	409
3.5.1	Conceito	409
3.5.2	Cabimento em matéria tributária.....	410
3.5.2.1	O art. 38 da Lei de Execuções Fiscais.....	410
3.5.2.2	É relevante que o lançamento tributário ainda não tenha sido efetuado?	411
3.5.2.3	Ação declaratória e depósito judicial.....	412
3.5.2.4	Ação declaratória e tutelas de urgência.....	413
3.5.2.5	Propositura incidental.....	414
3.5.3	Efetividade da sentença meramente declaratória e a coisa julgada	415
3.5.4	Improcedência de pedido declaratório e execução fiscal ...	424
3.6	Ação de repetição do indébito.....	425
3.6.1	O direito à restituição	425
3.6.2	Fundamento constitucional do direito à restituição.....	425
3.6.3	Tributo indevido não é tributo?.....	426
3.6.4	Repetição do indébito e repercussão.....	427
3.6.4.1	Compensação e repercussão.....	436
3.6.5	Prazo para o exercício do direito à restituição	438
3.6.5.1	Natureza.....	438
3.6.5.2	Previsão legal.....	438
3.6.5.3	Termo inicial	440
3.6.5.3.1	Extinção do crédito tributário.....	441
3.6.5.3.2	Reforma, anulação, “revogação” ou rescisão de decisão “condenatória”	445
3.6.5.3.3	Declaração de inconstitucionalidade da lei em face da qual o tributo foi pago	446
3.6.6	Petição inicial.....	448

	3.6.6.1	Acréscimos legais e pedido expresso	448
	3.6.6.2	Tutela antecipada e precatório	449
	3.6.7	Contestação	450
	3.6.8	Réplica	450
	3.6.9	Julgamento antecipado do mérito	451
	3.6.10	Dilação probatória.....	451
	3.6.11	Sentença e recursos.....	452
	3.6.11.1	Cumprimento de sentença, precatório e compensação	452
	3.6.11.2	O “parcelamento” dos precatórios.....	454
	3.6.11.3	Direito ao recebimento do precatório e prova de regularidade fiscal	457
	3.6.11.4	Precatórios e as ECs 94/2016, 99/2017, 109/2021, 113/2021 e 114/2021	459
3.7		Algumas notas sobre as tutelas provisórias em matéria tributária....	462
	3.7.1	O tempo e a utilidade dos provimentos judiciais.....	462
	3.7.2	Classificação dos provimentos	463
	3.7.3	Tutelas provisórias em matéria tributária.....	465
	3.7.4	Fundamento constitucional das tutelas provisórias e proporcionalidade.....	465
	3.7.5	Tutela provisória cautelar e antecipatória	468
	3.7.6	O argumento da “proliferação de liminares”	469
	3.7.7	Satisfatividade e irreversibilidade	470
	3.7.8	Tutelas de urgência e depósito	471
	3.7.9	Tutelas de urgência e compensação.....	471
	3.7.10	Tutelas de urgência e ação rescisória	478
	3.7.11	Tutelas de urgência e suspensão da exigibilidade do crédito tributário	480
	3.7.12	Tutelas de urgência e sanções políticas.....	480
	3.7.13	Recursos.....	481
3.8		Ação de consignação em pagamento.....	481
	3.8.1	Conceito e fundamento legal	481
	3.8.2	Utilidade em casos de conflito de competência.....	483
	3.8.3	Algumas notas sobre o procedimento a ser seguido	486
	3.8.3.1	Juízo ao qual deve ser dirigida	486
	3.8.3.2	Situação processual do contribuinte.....	488
3.9		Honorários advocatícios de sucumbência.....	490
	3.9.1	Colocação do problema	490
	3.9.2	Aspectos constitucionais do problema	491
	3.9.3	O art. 85 do CPC/2015.....	491

3.9.4	Causalidade, lançamento por homologação e a sucumbência do vencido.....	495
3.9.5	Os “encargos legais” nas execuções movidas pela União....	496
3.10	A prova no processo judicial	498
3.10.1	Preliminarmente	498
3.10.2	Ônus da prova	498
3.10.3	Documentos “particulares” e a presunção de validade do ato administrativo	499
3.10.4	O objeto da prova pericial.....	499
3.10.5	Pretensão fundada em mais de uma causa de pedir e julgamento antecipado.....	501
3.11	O Simples Nacional e o processo tributário	502
4	Ações de controle de constitucionalidade.....	504
4.1	O controle de constitucionalidade pelo Judiciário.....	504
4.2	Controle “difuso” e controle “concentrado” de constitucionalidade....	504
4.3	Ação direta de inconstitucionalidade	506
4.4	Ação declaratória de constitucionalidade	507
4.5	<i>Jura novit curia</i> e as ações de controle concentrado de constitucionalidade.....	509
4.6	Participação de terceiros na ADIn e na ADC.....	510
4.7	Controle concentrado de constitucionalidade e leis municipais.....	510
4.7.1	ADIn e ADC.....	510
4.7.2	ADPF.....	511
4.8	Medida cautelar nas ações de controle concentrado de constitucionalidade.....	512
4.9	Efeitos da decisão que declara, em tese, a inconstitucionalidade de ato normativo	513
4.9.1	O caso das agroindústrias.....	514
4.10	A arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF)....	516
5	Ações da coletividade.....	520
5.1	Ação popular	520
5.1.1	Conceito e fundamentos.....	520
5.1.2	Cabimento em matéria tributária.....	521
5.1.3	Procedimento	522
5.2	Ação civil pública	524
5.2.1	Conceito e fundamentos.....	524
5.2.2	Descabimento em matéria tributária.....	524
BIBLIOGRAFIA		527
ÍNDICE REMISSIVO.....		545
ÍNDICE ONOMÁSTICO		551