

**UNIJUÍ – UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE DO ESTADO DO
RIO GRANDE DO SUL**

DJONATAN DA SILVA DALBELLO

**ICMS – FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA
REPERCUSSÃO NA AMPLITUDE DOS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO,
COM BASE NOS ASPECTOS JURISPRUDENCIAIS**

Ijuí (RS)
2015

DJONATAN DA SILVA DALBELLO

**ICMS – FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA
REPERCUSSÃO NA AMPLITUDE DOS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO,
COM BASE NOS ASPECTOS JURISPRUDENCIAIS**

Trabalho de Conclusão do Curso de
Graduação em Direito para aprovação no
componente curricular Trabalho de Conclusão
de Curso – TCC, objetivando o título de
Bacharel em Direito.

Orientadora: Msc. Maristela Gheller Heidemann

Ijuí (RS)
2015

Dedico este trabalho à minha família e aos meus amigos, pelo incentivo, apoio e confiança em mim depositados durante toda a minha jornada acadêmica.

Agradeço a Deus, acima de tudo, pela vida, força e coragem.

A minha orientadora Maristela Gheller Heidemann, pela sua dedicação, disponibilidade e ensinamentos.

A todos que colaboraram de uma maneira ou outra durante a trajetória de construção deste trabalho, em especial ao meu amigo Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, Dr. Carlos Henrique Gomes. Muito Obrigado!

“Liberdade é o direito de fazer tudo o que as Leis permitem” (Montesquieu).

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa monográfica estuda as características do ICMS, sua previsão legal na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional e na legislação estadual. A pesquisa também analisa as formas de constituição do crédito tributário deste imposto e os meios de defesa do executado frente a uma execução fiscal. Por fim, analisa qual a repercussão das formas de constituição do crédito tributário na defesa, à luz do princípio da boa fé objetiva e da vedação ao comportamento contraditório.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Constituição do Crédito Tributário. Meios de Defesa do Executado. Princípio da Boa Fé Objetiva. Vedação ao Comportamento Contraditório.

ABSTRACT

This working monographic research studies the characteristics of the ICMS, a legal provision in the Federal Constitution of 1988, the National Tax Code, and the infra-constitutional legislation. Also, forms of constitution of the tax credit through this tax and the defenses of runs in tax enforcement. Finally, what effect the forms of constitution of the tax credit on defense in the light of the principle of objective good faith and seal the contradictory behavior.

Keywords: Tax Law. The Tax Credit constitution. Defense means the Run. Principle of Good Faith aims. Contradictory to the sealing behavior.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
1 CARACTERÍSTICAS DO ICMS NA LEGISLAÇÃO VIGENTE	10
1.1 Seletividade	10
1.2 Não Cumulatividade	18
2 AS FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO	26
2.1 Lançamento por Homologação e de Ofício	26
2.2 Os Embargos à Execução Fiscal, Exceção de Pré-Executividade e Objeção de Pré-Executividade	33
3 A REPERCUSSÃO DAS FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO ICMS NOS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO, À LUZ DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA	47
3.1 Vedação a Comportamento Contraditório	47
3.2 Princípio da Boa-Fé Objetiva	52
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

O presente trabalho apresenta um estudo acerca das características do ICMS na legislação vigente, analisando principalmente dois princípios a que o mesmo se sujeita, o da seletividade e não cumulatividade. Também estuda as modalidades de lançamentos (homologação e ofício) e quais as medidas judiciais (ações) o executado tem à sua disposição para impugnar a execução, bem como a repercussão das formas de constituição do crédito observando-se os princípios da boa-fé objetiva e da vedação a comportamento contraditório.

Para a realização deste trabalho foram efetuadas pesquisas bibliográficas e por meio eletrônico, analisando as normas legais vigentes, a fim de enriquecer a coleta de informações e permitir um aprofundamento no estudo do ICMS, bem como revelar a importância deste imposto na arrecadação tributária.

Escrito em três capítulos, sendo que no primeiro abordam-se as características do ICMS, sendo que as mais importantes são a observância aos princípios acima citados (seletividade e a não cumulatividade). Conforme, o art. 155, § 2º, III, da CF permitiu a seletividade do ICMS. Caso o legislador estadual opte por adotá-la, as alíquotas deverão ser fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos, de forma a gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos, principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas integrantes de todas as classes sociais. Já segundo o art. 155, § 2º, I, da CF/1988, o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

No segundo capítulo abordam-se as modalidades de lançamento do crédito tributário decorrente do ICMS: por homologação, conforme art. 150, do Código Tributário Nacional, bem como a modalidade do lançamento por ofício. Outro ponto estudado neste capítulo são as

ações judiciais possíveis de serem utilizadas pelos sujeitos passivos em defesa de execuções fiscais, sendo elas: embargos à execução fiscal, exceção de pré-executividade e objeção de pré-executividade.

No terceiro e último capítulo analisa-se a influência dos princípios da boa-fé objetiva e a vedação a comportamento contraditório sobre os meios de defesa do executado.

A partir deste estudo verifica-se que o princípio da boa-fé no direito tributário possui incidência direta na relação jurídico tributária, gerando direitos e obrigações tanto para o fisco como para o contribuinte.

1 CARACTERÍSTICAS DO ICMS NA LEGISLAÇÃO VIGENTE

No presente capítulo serão estudadas algumas características existentes no imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação - ICMS, as quais se referem a dois princípios constitucionais tributários: o da seletividade e o da não cumulatividade.

1.1 Seletividade

O ICMS possui duas características primordiais na legislação vigente, a seletividade e a não cumulatividade. A primeira, prevista expressamente na Constituição Federal de 1988, no artigo 155, §2º, inciso III, assim estabelecendo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - Poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

A seletividade do ICMS é um princípio constitucional previsto na Constituição Federal como uma faculdade de observância para os Estados. Porém, quanto ao IPI, a União não possui uma mera faculdade constitucional, pois deverá observar referido princípio, nos termos em que estabelece o art. 153, §3º, inciso I.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

Assim, o legislador estadual poderá optar pela seletividade das alíquotas do ICMS, que deverão ser fixadas com a observância da essencialidade do produto, sendo menor para os gêneros essenciais e maiores para os considerados supérfluos, o que faz com que se onerem os

bens consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva e desonere os bens consumidos pelas pessoas de todas as classes sociais.

O ICMS deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme ensinamento do professor Roque Antonio Carrazza:

Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes à sociedade e, em contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional. É por isso, aliás, que, em algumas operações com produtos supérfluos, a alíquota aplicada é de 25% (o valor da operação) e, em outras, com produtos essenciais, as alíquotas baixam para 18%, 17%, e até, 12% e 9%, havendo casos em que não há incidência da exação (2012, p. 508).

A característica da seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS seja sobre mercadorias ou serviços, na razão direta da abundância e na razão contrária de sua necessidade, tendo como parâmetro o consumo popular. Cabe citar Carrazza:

Evidentemente, a essencialidade de que se cogita tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, como não se contesta, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial. É que, neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas, apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica, de remédios. **D**aí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando (2012, p. 509).

A seletividade deste imposto pode ser alcançada com mecanismos de quaisquer técnicas de alternância quantitativa da carga de tributos, como: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais etc. O Senado Federal, através de resoluções, é quem possui a competência para fixar as alíquotas mínimas e máximas do ICMS, as quais podem ser seletivas em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços, desde que observem os parâmetros estabelecidos pela Casa Legislativa mencionada. Nas palavras de Carrazza:

Assim, quanto mais suntuários ou supérfluos forem os serviços ou as mercadorias, tanto maior deverá ser a alíquota de ICMS que sobre eles incidirá. Pelo contrário, se as mercadorias ou os serviços forem de primeira necessidade, devem ser abrandadas ou, dependendo do caso, até zeradas. Enfim, as alíquotas do ICMS deverão variar, para mais ou para menos, em razão da essencialidade, para os consumidores ou fruidores finais, respectivamente, das mercadorias e dos serviços. Destarte, a carga

econômica do ICMS haverá de ser distribuída diversamente conforme o tipo de mercadoria ou de serviço. Em exemplário armado ao propósito, a comercialização dos “gêneros de primeira necessidade” deverá ser menos gravada, por meio de ICMS, que dos “supérfluos” (2012, p. 510).

Portanto, o ICMS além de levar ao abastecimento de dinheiro dos cofres públicos, tem variação do modo como as operações com mercadorias essenciais venham a ser com tributação menor do que as que são voluptuárias.

Existe ainda a possibilidade de controle judicial em matéria de seletividade no ICMS, em que o Poder Judiciário controla o cumprimento deste princípio constitucional expresso na Carta Magna. Segundo Carraza:

Portanto, se o Poder Legislativo dispensar um tratamento mais gravoso, por meio de ICMS, à comercialização de uma mercadoria suntuária do que a de um gênero de primeira necessidade, nada impede que o interessado pleiteie e obtenha a tutela judicial. O mesmo podemos dizer na hipótese de ser dispensado idêntico tratamento tributário às operações com ambos os produtos (2012, p. 511).

Assim, quando o Poder Executivo interpreta de forma equivocada a legislação do ICMS, desconsiderando o teor do art. 155, § 2º, inciso III, da CF, o Poder Judiciário pode ser acionado, e tem o poder/dever de corrigir o equívoco.

Em função do princípio da universalidade da jurisdição, nos termos do disposto no art. 5º, inciso XXXV, da CF, o Poder Judiciário também está autorizado, juntamente com os Poderes Legislativo e Executivo, a investigar qual o alcance da expressão “essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Nas palavras de Carrazza, define-se tal hipótese de controle judicial:

Resumindo, o princípio da seletividade autoriza o Poder Judiciário a decidir, em cada caso concreto submetido a seu crivo, se uma mercadoria é essencial, e, em caso afirmativo, a determinar que operação jurídica com ela praticada venha menos onerada, por meio de ICMS, que a levada a efeito com outra, supérflua. Por igual modo, o Poder Judiciário está credenciado a aferir se o princípio foi respeitado na tributação, por meio de ICMS, das prestações onerosas de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação (2012, p. 512).

Desta forma, o princípio da seletividade permite a adequação do ICMS aos critérios da justiça fiscal, já que não leva em consideração os interesses dos comerciantes ou prestadores, mas os interesses dos consumidores finais.

O princípio da seletividade quando realizados negócios jurídicos com mercadorias que servem para preservar a vida e a saúde das pessoas, devem necessariamente ser menos onerados, por meio do ICMS, do que os levados a efeito com produtos supérfluos ou voluptuários. Na doutrina de Carrazza, tem-se a seguinte compreensão:

No campo tributário, com a positivação constitucional dos direitos e garantias dos contribuintes está em sintonia com os direitos fundamentais, as situações de dúvida devem ser solvidas em favor da saúde e da vida. Sendo mais específicos, as operações ou prestações voltadas à implementação destes valores devem, o quanto possível, ser desoneradas de tributação. Vai daí que as leis que tratam do assunto devem ser interpretadas com certa dose de liberdade, comportando extensão (2012, p. 519).

Por força do princípio da seletividade, as situações de dúvida devem dar espaço ao benefício fiscal quando este vem em direção dos valores da vida e saúde. O princípio da seletividade exige que as operações jurídicas com mercadorias essenciais, idôneas a preservar a vida e a saúde das pessoas, devem receber em matéria de ICMS, tratamento fiscal favorecido, ou seja, diferenciado.

A jurisprudência gaúcha consolida o princípio da seletividade, conforme julgados abaixo:

Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. SELETIVIDADE. ESSENCIALIDADE. ALÍQUOTA. 1. O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Art. 155, § 2º, III, da CR. 2. No Estado do Rio Grande do Sul, o ICMS é seletivo, variando as alíquotas do imposto de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços. Em relação à energia elétrica, as alíquotas são de 12% e 25%, de acordo com a natureza do consumo (rural, residencial e industrial). Lei Estadual 8.820/89. O fato de o serviço de energia elétrica ser essencial não impede o legislador dentro da sua liberdade conformadora de fixar em 25% a alíquota para os demais usuários. Os princípios da seletividade e da essencialidade invocados não impõem a limitação pretendida pela parte. Recurso desprovido (Apelação Cível Nº 70059908293, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 26/06/2014). Data de Julgamento: 26/06/2014. Publicação: Diário da Justiça do dia 03/07/2014.

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO RETIDO. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. Versando a lide sobre questão exclusivamente de direito, mostra-se desnecessária a realização de prova pericial. Precedentes do STJ e TJRS. AUTO DE LANÇAMENTO. DEVIDAMENTE FUNDAMENTADO. CDA. MULTA. ERRO MATERIAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. O auto de lançamento que aparelha a cobrança se encontra devidamente fundamentado. Conquanto a CDA apresente erro material quanto à multa, não deve ser decretada sua nulidade, pois a falha foi suprida por outros elementos, permitindo a ampla defesa do executado, que a exerceu tanto na esfera

judicial quanto extrajudicial, revelando pleno conhecimento do percentual e da natureza da multa aplicada. Entendimento do STJ. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. WMS - SUPERMERCADOS DO BRASIL. VENDA DE ALIMENTOS PRONTOS PARA CONSUMO. TRATAMENTO DIFERENCIADO. PRETENSÃO À ALÍQUOTA REDUZIDA. ALEGAÇÃO DE SIMILARIDADE EM RELAÇÃO A BARES E RESTAURANTES. DESCABIMENTO. Não detém a parte recorrente, supermercado integrante de grupo econômico de grande porte, com enorme faturamento, com amplo objeto social, direito a tratamento tributário diferenciado para recolhimento de ICMS, com benefícios fiscais, sob alegação de similaridade da atividade de venda de alimentos por si produzidos e vendidos prontos para consumo, com a desempenhada por bares, lanchonetes, restaurantes, cozinhas industriais e similares. Exegese dos artigos art. 155, II, § 2º, II, da Constituição Federal, 12, d, nº 11, da Lei nº 8.820/89 e os artigos 23, VI; 27, V; 32, IV; e Apêndice I, Seção II, item XII, todos do Decreto Estadual nº 37.699/97 (RICMS) e da Tabela de Códigos de Atividades Econômicas - CAE do Apêndice VI da INDRP nº 48/98. ICMS. "WAFER" OU "WAFFLE". ALÍQUOTA REDUZIDA. CABIMENTO. ESPÉCIE DO GÊNERO BISCOITO. O "wafer" ou "waffle", em definição dada pela Resolução CNNPA nº 12/78 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, órgão oficial de registro de produtos alimentícios, corresponde à uma espécie do gênero alimentício biscoito, fazendo jus, portanto, à alíquota reduzida de ICMS de 12%, conforme os termos do art. 27, V, do Decreto nº 37.699/97 e do item IX da Seção II do Apêndice I do Regulamento do ICMS. Precedentes do TJRS. ICMS. CORTADORES DE GRAMA. ALÍQUOTA PARA MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS. CABIMENTO. Os cortadores de grama se enquadram, para efeitos de ICMS, na categoria "máquinas e implementos agrícolas", aplicando-se, por conseguinte, o percentual de alíquota conforme os termos do art. 23, XVI, do Regimento do ICMS, observado o disposto no Apêndice XI, item 30, c, posição 8433 da TIPI, subitem 8433.1. ICMS. ATUM E SARDINHA ENLATADOS. ALÍQUOTA REDUZIDA DO PESCADO. CABIMENTO. AUSÊNCIA DE RESTRIÇÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. Ao atum e à sardinha, indede estarem enlatados, aplica-se a alíquota reduzida de ICMS de 12%, prevista ao pescado, pois toda vez que a Lei do ICMS quis fazer distinção, o fez expressamente, o que não ocorre com o inciso II, alínea d, tópico 10, do art. 12 a Lei nº 8.820/89, bem como porque o princípio da seletividade não se coaduna com a pretensa restrição do referido benefício somente para a sardinha e atum em estado natural, quando a maior parte da população os consome, porquanto menos oneroso, na forma enlatada. Precedentes do TJRS. MULTA. INFRAÇÃO MATERIAL BÁSICA CONFIGURADA. INOCORRÊNCIA DE CONFISCO. Havendo lesão aos cobres públicos em virtude de imposto não informado e não pago, fato detectado a partir da atuação da Fazenda Estadual, sem a antecipação do sujeito passivo ao agir do Fisco, resta configurada infração tributária material básica, nos termos do art. 1º, parágrafo único, alínea a, art. 7º, "caput" e inc. III, art. 9º, inc. II, todos da Lei nº 6.537/73. Correta a aplicação da multa no percentual de 60%, não merecendo exclusão ou redução, incorrente confisco, estando de acordo com o parâmetro estabelecido pelo STF. Precedentes do TJRS e STF. Agravo retido desprovido. Apelação provida em parte liminarmente. (Apelação Cível Nº 70058951260, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 01/04/2014) Data de Julgamento: 01/04/2014 Publicação: Diário da Justiça do dia 08/04/2014

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CREDITAMENTO. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ESSENCIALIDADE E DA SELETIVIDADE. PROPORCIONALIDADE DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. A proibição de que o contribuinte faça uso de creditamento do ICMS em razão do uso de base de cálculo reduzida ou base de incidência menor não encontra sustentação na Constituição Federal. Mas se o princípio é observado pela utilização da proporção entre a base de incidência da entrada das mercadorias em razão da redução da base de cálculo na saída destas, não há falar em direito violado. Conflita com o princípio

da não-cumulatividade norma que veda integralmente a compensação de valor creditado pela operação anterior de entrada pelo só fato da diminuição quantitativa da base de incidência entendendo-a como isenção ou não-incidência autorizadora da anulação de crédito. O disposto nas alíneas "a" e "b", do inc. II, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal têm aplicabilidade, tão-somente, nos casos que especifica: totalidade de isenção ou não-incidência do tributo, situações inconfundíveis juridicamente com o favor constitucional da não-cumulatividade e compensação. A redução da base de cálculo não só autoriza como exige a redução proporcional do aproveitamento do crédito para uma integral incidência do princípio constitucional da não-cumulatividade e compensação. Inteligência do disposto nos arts. 155, § 2º, I e II, alíneas "a" e "b", da Constituição Federal. NEGADO PROVIMENTO AO APELO. (Apelação Cível Nº 70055959043, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 11/09/2013). **Data de Julgamento:** 11/09/2013 **Publicação:** Diário da Justiça do dia 23/09/2013.

A jurisprudência emanada do Superior Tribunal de Justiça também ensina sobre o princípio da seletividade, conforme julgados a seguir:

Ementa-PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES PRONTAS. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA. FRUIÇÃO POR SUPERMERCADO. ACÓRDÃO RECORRIDO FUNDADO EM INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL (ART. 155, § 2º, III, DA CF) DO TERMO "SIMILARES" A BARES E RESTAURANTES CONTIDO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL E SÚMULA 280/STF.

1. Fundada na alegação de violação do art. 111, II, do CTN, a Fazenda estadual interpõe recurso especial contra acórdão que, interpretando o alcance do termo "similares" contido na legislação estadual, entendeu que supermercado, no tocante especificamente ao fornecimento de refeições prontas dentro de suas dependências, tem direito a usufruir do tratamento tributário diferenciado de recolhimento de ICMS, porquanto assemelha-se a "bares, lanchonetes, restaurantes, cozinhas industriais e similares".
2. Para esse mister, a Corte estadual respaldou-se no princípio constitucional da seletividade (art. 155, § 2º, III, da CF), para decidir que o termo "similares" deve levar em consideração a natureza da mercadoria fornecida e não a natureza do estabelecimento.
3. Não cabe a esta Corte Superior, em sede de recurso especial, rever a interpretação que o Tribunal de origem deu à legislação local, notadamente quando amparada em preceito constitucional. Incide, na espécie, o óbice estampado na Súmula 280/STF.
4. "Por ofensa reflexa à lei federal não é cabível recurso especial" (AgRg no AREsp 62.249/MG, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/05/2012).
5. Recurso especial não conhecido.

Ementa-PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. IMPUGNAÇÃO DA ALÍQUOTA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL, EM FACE DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.

1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.
2. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que a verificação da seletividade, conforme a essencialidade do bem, depende de ampla e criteriosa análise das alíquotas do ICMS incidentes sobre as outras espécies de mercadorias, sendo que tal verificação depende, necessariamente, de dilação probatória, o que é incompatível com a via do mandamus. Nesse sentido: RMS 28.227/GO, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 20.4.2009; RMS 29.428/BA, 2ª Turma, Rel.

Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 31.5.2011; (AgRg no RMS 34.007/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 5.9.2012.3. Agravo regimental não provido).

Ementa - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA E COMUNICAÇÃO. ALÍQUOTA. SELETIVIDADE CONFORME ESSENCIALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA.

1. Hipótese em que a empresa impetrou Mandado de Segurança para afastar a alíquota de ICMS (25%) incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de comunicação. Argumentou que a cobrança ofende o Princípio da Seletividade segundo a Essencialidade do Bem, de modo que deve ser aplicada a alíquota geral inferior (18%).

2. A Segunda Turma, em recente julgado (RMS 28.227/GO, j. 24.3.2009, DJe 17.4.2009), decidiu que o writ não se presta a aferir suposta ofensa ao Princípio da Seletividade – no que se refere à alíquota do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações –, se o impetrante não demonstra peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional.

3. Embora inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou demonstrada.

4. Agravo Regimental não provido. AgRg no RMS 26832 / RJ AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2008/0092841-4.

O Supremo Tribunal Federal, o qual é guardião da Carta Magna, tem entendimento pacífico quanto à seletividade do ICMS:

Ementa: AGRAVOS REGIMENTAIS NA SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. ALÍQUOTAS. EFEITO MULTIPLICADOR. AGRAVOS REGIMENTAIS AOS QUAIS SE NEGA PROVIMENTO. I – A natureza excepcional da contracautela permite tão somente juízo mínimo de delibação sobre a matéria de fundo e análise do risco de grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas. Controvérsia sobre matéria constitucional evidenciada e risco de lesão à economia pública comprovado. Os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade e veracidade, não afastada na hipótese. Efeito multiplicador demonstrado, conforme pontuado no RE 714.139-RG. II – O depósito judicial não transfere a plena titularidade e disponibilidade do montante depositado. III – Agravos regimentais aos quais se nega provimento.

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE. E DA ESSENCIALIDADE. 1. Repercussão geral do tema reconhecida no Recurso Extraordinário n. 714.139. 2. Embargos de declaração acolhidos para, atribuindo-lhes efeitos infringentes, anular o acórdão embargado e determinar a devolução destes autos ao Tribunal de origem para que seja observado o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil.

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DESELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas exorbitantes em serviços essenciais. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos. III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo. IV – Agravo regimental a que se nega provimento.

Ementa: IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%.

Nas palavras de Marcelo Alexandrino e de Vicente Paulo, fica definida de maneira clara a facultatividade quanto a seletividade do ICMS:

Um tributo que seja seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços deve ser mais oneroso para bens e serviços supérfluos, luxuosos ou mesmo nocivos à saúde, e ter sua carga reduzida quando se trate de mercadorias e serviços imprescindíveis, necessários à manutenção do mínimo vital, à subsistência do indivíduo em condições compatíveis com a dignidade da pessoa humana (2011, p. 265).

Destarte, como se observa, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, a observância da seletividade é, na verdade, uma questão de justiça fiscal.

1.2 Não Cumulatividade

O princípio da não cumulatividade do ICMS tem o intuito de evitar o indesejável efeito de “piramidização”, fenômeno que prejudica as atividades econômicas, uma vez que onera, repetidamente todas as etapas da circulação de bens e das prestações de serviços. Este princípio não veda a multiplicação de incidências, apenas impede os efeitos econômicos que a cumulatividade provoca.

Existem várias maneiras de se evitar a superposição de cargas tributárias, conforme ensinamento de Carrazza:

Assim, pode-se adotar, entre outros, o método direto subtrativo (aplicação da alíquota tributária sobre a diferença entre as saídas e entradas), o método direto aditivo (aplicação da alíquota tributária sobre o valor agregado), o método indireto aditivo (aplicação do somatório da alíquota sobre cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte) e o método indireto subtrativo (aplicação da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas) (2012, p. 400).

A Constituição Federal de 1988 determinou que o método seria o indireto subtrativo, com o intuito de evitar os efeitos da cumulatividade no ICMS. Assim, não foi deixada praticamente nenhuma liberdade para o legislador infraconstitucional, o qual é obrigado a garantir ao contribuinte, em cada operação, uma dedução correspondente aos valores do tributo devido nas operações anteriores.

Desta forma, o princípio da não cumulatividade garante ao contribuinte o total aproveitamento dos créditos de ICMS e tem o intuito de evitar que a carga econômica do tributo, primeiramente, distorça a forma de elaboração dos preços das mercadorias ou dos serviços de transporte transmunicipal e de comunicação, e por segundo, que afete a competitividade das empresas.

O princípio da não cumulatividade encontra-se expressamente apontado no art. 155, §2º, inciso I e II da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 III - propriedade de veículos automotores.
 [...]
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
 II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

Conforme se verifica, o princípio da não cumulatividade está direcionado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação

determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes. Assim, o princípio da não cumulatividade é uma imposição constitucional que deve ser cumprida por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da administração pública.

Neste sentido, cabe citar as palavras do professor Carrazza:

Como se vê por meio do princípio da não cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária. Em suma, com a não cumulatividade, mereceram tutela constitucional, o contribuinte do ICMS particularmente considerado e, de modo mais amplo, o interesse econômico nacional (2012, p. 402).

Para a aplicação eficaz deste princípio, deve-se ter um mecanismo de deduções ou sistema de abatimentos, uma vez que o ICMS é não cumulativo, porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.

Também inexistente a necessidade da efetiva cobrança nas anteriores operações ou prestações. O que se percebe analisando o texto constitucional é de que o direito de crédito independe da efetiva cobrança de ICMS em operações anteriores. Encontra sustento tal afirmação nas palavras de Carrazza:

Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a fazenda pública e lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido. Em suma, a expressão “montante cobrado”, contida na segunda parte do art. 155, parágrafo 2º, inciso I, da CF, deve ser juridicamente entendida como “montante devido” e, não, como “montante efetivamente exigido” (2012, p. 404).

Ocorrendo o fato gerador suscetível de ser tributado por meio de ICMS, é inafastável que na operação posterior haja direito ao crédito. Não é raro que a efetiva cobrança do tributo escape ao conhecimento do adquirente da mercadoria. É de suma importância para que não se instale a insegurança jurídica, bastar que tenha havido uma anterior operação mercantil para que o princípio da não cumulatividade do ICMS prevaleça.

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento pacificado neste sentido, acerca do princípio da não cumulatividade do ICMS, não sendo uma mera recomendação, pois veiculou

norma cogente de obediência obrigatória, também pontificou que é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente, por via de consequência, da edição de preceitos inferiores para irradiar todos os seus efeitos. Conforme ensinamento do autor acima citado:

Destas decisões, que encerram profundas lições doutrinárias, decorre que em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes do ICMS relativos às operações ou prestações anteriores, independentemente de ter havido, ou não, o efetivo recolhimento do tributo, salvo se presentes as situações de isenção ou não incidência (cf. art. 155, parágrafo 2º, II, da CF) (2012, p. 407).

O contribuinte tem o direito de lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS apurados nas operações ou prestações anteriormente realizadas, para, no momento oportuno, utilizá-los como “moeda de pagamento” deste tributo.

Tendo amparo em documentos formalmente em ordem, o contribuinte que adquire mercadorias não poderá ter negado o direito ao crédito de ICMS pela pessoa política que se julgue prejudicada por medida de responsabilidade de outra pessoa política. O Estado de destino não pode negar crédito de ICMS, por entender que no Estado de origem foram inconstitucionalmente concedidos aos fornecedores das mercadorias, benefícios fiscais ou financeiros.

Para melhor elucidar tal questão cita-se o ensinamento de Carrazza:

Em acréscimo às considerações supra, permitimo-nos aduzir que negar ao contribuinte de boa-fé o direito de crédito em caso concessão por outra Unidade Federada, a descoberto de convênio, de benefícios de ICMS também implica: a) enriquecimento sem causa do Estado de destino, que estará indevidamente expandindo os lindes de sua competência tributária, já que, por vias transversas, cobrará o tributo por operações realizadas fora do seu território; b) imputação ao contribuinte do ônus de suportar os efeitos emergentes de perlanga jurídica a ele de todo estranha, já que da exclusiva alçada dos Estados envolvidos em episódio da denominada “guerra fiscal”; c) derrubar a presunção de legitimidade de que gozam as normas instituidoras de benefícios fiscais, que só pode ser afastada pelo Poder Judiciário, observados os mecanismos consagrados pelo sistema jurídico; d) violação ao princípio da separação dos poderes, porquanto não cabe ao Executivo julgar da validade de norma, invadindo competência privativa da Suprema Corte para dirimir conflitos entre Estados (art. 102, I, “F”, da CF) e e) ofensa ao princípio da segurança jurídica, cuja finalidade maior é conferir estabilidade às relações sociais, preservando aos contribuintes que, de boa-fé, tomaram os créditos de ICMS “a certeza do passado” (2012, p. 408).

Não resta outro caminho a não ser dizer que os contribuintes não podem sofrer nenhum tipo de sanção por aproveitarem, como lhes faculta o princípio da não

cumulatividade, os créditos de ICMS destacados em notas fiscais que documentarem operações interestaduais realizadas em outras Unidades da Federação, mesmo que estas concedam aos fornecedores benefícios fiscais ou de ordem financeira.

A Constituição Federal no artigo 155, § 2º, inciso I, estabelece sobre a compensação obrigatória, em que o contribuinte tem reconhecido através da Carta Magna, o direito de solver, por compensação, as dívidas tributárias de ICMS. No dizer de Carrazza:

Depois, temos para nós que efetuar, com celeridade e correção, o aproveitamento de créditos do regime não cumulativo, é direito constitucional que se impõe, até em decorrência dos princípios da eficiência administrativa e da capacidade contributiva. Negar acesso a tal direito ou criar embaraços desnecessários à sua fruição é o mesmo que impedir a eficácia dos ditames constitucionais tributários, maiormente, no caso em apreço, do princípio da não cumulatividade (2012, p. 411).

Assim, tudo conduz à ideia que o art. 155, §2º, I, da CF, confere ao contribuinte do ICMS, o direito público subjetivo, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal, de fazer o abatimento sobre dívidas tributárias.

O direito de compensação do crédito relativo ao ICMS é irrelevante quanto ao aspecto de origem da mercadoria que está sendo colocada no comércio para a venda ou do serviço que está sendo prestado. A Constituição Federal prevê que cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços há uma compensação do montante cobrado nas prestações anteriores, não estabelecendo, em nenhum momento, que tais operações devam estar ligadas a mesma mercadoria ou ao mesmo serviço.

A não cumulatividade do ICMS tem o intuito de levar em conta as prestações realizadas em um período de tempo. Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher futuramente. Porém, os créditos sendo maiores que os débitos, não existe imposto a pagar, senão créditos a repassar para o próximo período de apuração.

Conforme leciona Carrazza:

Melhor dizendo, o princípio da não cumulatividade não vincula os créditos relativos a etapas anteriores aos débitos gerados por operações ou serviços da mesma natureza. Pode-se assim, por exemplo, utilizar créditos de ICMS provenientes do imposto incidente sobre o serviço de transporte intermunicipal para compensar, no todo ou em parte, o tributo devido pela operação mercantil posteriormente realizada. Por igual modo, os créditos nascidos do pagamento do ICMS sobre energia elétrica

podem ser compensados quando da venda da mercadoria que surgiu do processo de industrialização (em que foi utilizada esta energia elétrica). O mesmo podemos dizer dos créditos de ICMS sobre consumo dos minerais empregados no processo de industrialização (2012, p. 425).

Desta forma, pode-se afirmar que para haver compensação de créditos e débitos de ICMS não é necessário que ambos sejam da mesma natureza. O entendimento é de que o princípio da não cumulatividade operacionaliza-se por meio de compensação, feita pelo próprio contribuinte, entre débitos e créditos na escrituração fiscal.

A força do princípio da não cumulatividade oferece ao contribuinte o direito de utilizar o seu crédito para compensar débitos de ICMS, assim, o Fisco Estadual tem o dever inafastável de respeitar e zelar para que o crédito de ICMS seja efetivamente utilizado para compensação com débitos do mesmo imposto.

Outro ponto importante é sobre a irrelevância da destinação, onde prevê que não é esta que vai dar às mercadorias ou bens que adquirem ou que impedem o contribuinte de fruir o direito à não cumulatividade do ICMS. O princípio da não cumulatividade do ICMS, fixado na Carta Magna, não pode ter seu alcance diminuído ou anulado por normas infraconstitucionais.

Em função do princípio da não cumulatividade, o ICMS tem duas moedas de pagamento, primeiro a moeda corrente, ou seja, o real, e por segundo os créditos escriturais, os quais são provenientes de operações anteriormente realizadas.

O princípio aqui estudado também tem algumas restrições constitucionais, que somente podem advir do Estatuto Supremo. Tais restrições estão expressas no inciso II, do §2º do art. 155 da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Ocorre que apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência é que o princípio da não cumulatividade do ICMS dá espaço, assim não pode haver outras restrições aos ditames constitucionais que incidem sobre a matéria. Este rol é taxativo, não sendo dado nem ao legislador, nem ao julgador, nem ao agente fiscal, ampliá-lo, porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente, nos termos da *exceptio strictissimae interpretationis*.

Ainda, há que se mencionar o instituto do diferimento no ICMS, que significa o adiamento do pagamento do tributo, que não se caracteriza como um caso de isenção, incentivo ou benefício fiscal.

Por exemplo, a legislação permite que os considerados pequenos produtores e comerciantes deixem de recolher o ICMS quando vendem certas mercadorias. Por força da legislação, o tributo será pago futuramente, por quem irá adquirir a mercadoria e fazer sua revenda. O diferimento é um tipo de benefício fiscal que em matéria de ICMS deve obedecer às mesmas diretrizes que norteiam a concessão dos créditos presumidos.

Qual o alcance da Lei Complementar no que concerne ao princípio da não cumulatividade, conforme art. 155, §2º, XII, “c” da CF, onde prevê sobre o regime de compensação do imposto? Nas palavras do professor Carrazza:

Noutros termos, a lei complementar, ao “disciplinar o regime de compensação do imposto”, não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não cumulatividade do ICMS. Deve, apenas, operacionalizar um sistema de escrituração em que, considerado certo lapso de tempo, é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente (2012, p. 456).

Porém, ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, o legislador complementar não poderá impedir que o abatimento estruturado nos incisos I e II do §2º do art. 155 da Carta Constitucional funcione à vontade. Por outro caminho, ao prever os casos de manutenção de crédito, além de preservar o princípio da não cumulatividade, não poderá sobrepesar a autonomia dos Estados e do Distrito Federal, que se reforça quando instituem e arrecadam os tributos de suas competências.

O objetivo maior da não cumulatividade é neutralizar os efeitos das múltiplas incidências tributárias, de forma que, ao final do ciclo econômico de determinada mercadoria,

desde a sua produção, passando pela indústria, o atacadista e varejista, até o consumidor, o tributo será cobrado sempre de forma equivalente, independentemente do número de operações. Ainda há que se mencionar que o princípio da não cumulatividade exige que venha deduzido do montante a pagar, todo o ICMS recolhido nas aquisições, a fim de que a carga econômica do imposto não venha onerar o sujeito passivo e isto sem a necessidade da intervenção da Fazenda Pública ou do Poder Judiciário.

Segundo Aliomar Baleeiro, “por meio do princípio da não cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores” (2004, p. 419).

A operacionalização do princípio da não cumulatividade significa dizer que as entradas representam créditos e as saídas, débitos. Com a Lei Complementar nº 87/96, passou-se a conceder mais direitos a créditos em diversas operações, como por exemplo, a entrada de energia elétrica empregada no processo industrial.

Para Roberto Ferreira:

A compensação é um direito público subjetivo, constitucional, do contribuinte do ICMS. Quando o legislador constitucional substituiu abatimento por compensação, deu ao contribuinte do ICMS uma autonomia, em relação ao crédito que decorre da não cumulatividade, que não constava do sistema que vincula o extinto ICM (1993, p. 36).

O referido imposto é calculado entre a diferença do imposto que foi gerado nas operações de circulação de mercadorias – saídas, caracterizado pelas vendas, e com o crédito gerado nas entradas, ou seja, nas aquisições – compras. Essa diferença é chamada de valor adicionado, e isso é aplicada pela CF/88.

A jurisprudência do Tribunal Gaúcho assim se manifesta:

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR POR EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA DEFERIDA. O art. 151, V, do CTN estabelece que a concessão de tutela antecipada em ação judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário. Para o deferimento da tutela antecipada, por sua vez, deve-se analisar se estão presentes os seus requisitos autorizadores, previstos no art. 273 do CPC. Na hipótese dos autos, estão

presentes o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação e a verossimilhança do direito da agravante, na medida em que diante do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte - um dos princípios gerais da atividade econômica -, bem como tendo em vista o princípio da não cumulatividade - uma premissa fundamental do ICMS -, é ilegal a exigência de cobrança antecipada da diferença de alíquota das empresas optantes pelo Simples Nacional. AGRADO DE INSTRUMENTO PROVIDO. VOTO VENCIDO. (Agravo de Instrumento Nº 70061089587, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Newton Luís Medeiros Fabrício, Julgado em 15/04/2015). Data de Julgamento: 15/04/2015.

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. GLOSA. NÃO-CUMULATIVIDADE. INCENTIVOS FISCAIS. APROVEITAMENTO. É permitido ao Estado do Rio Grande do Sul restringir o aproveitamento de crédito fiscal quando, na etapa anterior, não houve imposto cobrado em razão de incentivo concedido à revelia do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da CF e art. 1º da LC 24/75, podendo o sujeito ativo, nesse caso, glosar o crédito indevidamente aproveitado. Ineficácia do crédito fiscal. Inteligência do art. 8º da LC 24/75. Inexiste restrição à não cumulatividade. Ao contrário, nessas situações se preserva o conteúdo do princípio, pois inexistiu, de fato, imposto cobrado na operação anterior e, diante disso, inviável o crédito fiscal. Inteligência do art. 155, § 2º, II, a, da CF. Multa aplicada em conformidade com a legislação estadual incidente sobre o crédito tributário, não havendo falar em caráter confiscatório e abusividade. NEGADO PROVIMENTO AO APELO. (Apelação Cível Nº 70062225933, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 11/02/2015). Data de Julgamento: 11/02/2015.

Como se verifica, há um equívoco em se entender que o Princípio da Não Cumulatividade na Carta Magna é considerado como um princípio aplicável de forma ampla, pois pode-se perceber que o mesmo sofre algumas restrições, principalmente na prática dessa operação, como, por exemplo, nos casos de isenção e não incidência do imposto.

2 AS FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO

No presente capítulo serão estudadas as modalidades de lançamento do ICMS, bem como os meios de defesa que o executado possui quando for réu em processo de execução fiscal decorrente de crédito de ICMS.

2.1 Lançamento por Homologação e de Ofício

Com relação ao lançamento do crédito tributário, a competência para sua prática é da autoridade administrativa. Conforme art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente

a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A constituição do crédito tributário ocorre pelo lançamento, sendo que neste ato também é declarada a ocorrência da obrigação tributária, conforme palavras do professor Ricardo Alexandre:

O entendimento também é seguido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o qual já afirmou textualmente que "o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento" (1ª T., REsp 250.306/ DF, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 06.06.2000, DJU 01.08.2000, p. 08).

O entendimento segundo o qual o lançamento possui natureza jurídica mista, sendo constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação tributária (2011, p. 374).

Como visto, o lançamento é atividade administrativa plenamente vinculada, conforme parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional. Já no ensinamento de Ricardo Alexandre tem-se:

Assim, como o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o lançamento é o ato que formaliza o valor do crédito, dando-lhe certeza, liquidez e exigibilidade, há de se concluir que a atividade de lançar é vinculada, no sentido de que a ocorrência do fato gerador dá à autoridade fiscal não apenas o poder, mas também o dever de lançar, não havendo qualquer possibilidade de análise de conveniência e oportunidade para que se deflagre o procedimento (2011, p. 378).

O ICMS, em regra, se sujeita a lançamento por homologação, conforme art. 150, do Código Tributário Nacional, porém, a constituição do crédito tributário também pode ocorrer através da modalidade do lançamento por ofício. Abaixo, o ensinamento de Ricardo Alexandre:

Por sua vez, a expressão "homologação do lançamento", apesar de aparecer no final do § 1º do art. 150 do CTN, também deve ser evitada. O próprio Superior Tribunal de Justiça prefere, na maioria dos seus acórdãos sobre a matéria, usar a terminologia "homologação do pagamento" ou "homologação da atividade do sujeito passivo", ambas mais adequadas para tratar do instituto, sendo a última extraída da literalidade do *caput* do art. 150 do CTN, abaixo transcrito: "Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" (2011, p. 396).

E continua mencionado tributarista explicando:

A análise das hipóteses de lançamento de ofício constantes do art. 149, deixa claro que, dependendo das circunstâncias, todos os tributos podem vir a ser lançados de ofício, seja porque a lei determina que o lançamento seja feito originariamente de ofício, seja porque foi necessário o suprimento de uma omissão ou a correção de algum vício em lançamento anteriormente realizado. Nestas últimas hipóteses, a constituição do crédito é normalmente realizada por intermédio de auto de infração, em que também é lançada a respectiva penalidade pecuniária (2011, p. 390).

Caracterizado, a hipótese do lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Oportuno salientar, que em se tratando autolancamento, dispensável a notificação, consoante expressa previsão legal, conforme o art. 17 da Lei Estadual nº 6.537/73, com a redação dada pela Lei Estadual nº 10.768/96, que dispensa o prévio procedimento administrativo para efeito de notificar o contribuinte do lançamento:

Art. 17 - A exigência do crédito tributário será formalizada em Auto de Lançamento por servidor a quem compete a fiscalização do tributo, exceto quanto: (Redação dada pelo art. 1º, IV, da Lei 10.608, de 28/12/95 (DOE 29/12/95).

I - ao pagamento antecipado sujeito a homologação; (Acrescentado pelo art. 1º, IV, da Lei 10.608, de 28/12/95 (DOE 29/12/95).

II - ao montante do ICMS devido e declarado em guia informativa, não anual, cujo vencimento do prazo para entrega, na forma estabelecida na legislação tributária estadual, ocorra a partir de abril de 1996 (Redação dada pelo art. 1º, 4, da Lei 10.768, de 17/04/96 (DOE 18/04/96).

A jurisprudência do Tribunal de Justiça Farroupilha é no sentido da aplicação do dispositivo legal citado, entendendo pela desnecessidade da prévia notificação quando se tratar de autolancamento.

Neste sentido:

APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CDA. VALIDADE. I. Dispensa do auto de lançamento quando o ICMS devido e impago é declarado em GIA. Disposições do art. 17, II, da Lei nº 6.537/73, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.768/96. II. Certidão de dívida ativa. Validade da CDA, em face da presunção de certeza e liquidez, não configuradas, no

caso, as suas impropriedades. III . Multa. Tem-se por certo que somente o pagamento do débito fiscal declarado em GIA autoriza o benefício do dispositivo supra transcrito. No caso dos autos, ficou evidente que não houve qualquer pagamento. RECURSO DESPROVIDO (Apelação Cível Nº 70010452324, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relatora: Des.^a Liselena Schifino Robles Ribeiro, Julgado em 22/12/2004).

APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS INFORMADO EM GIA. LANÇAMENTO. MULTA. A informação prestada em GIA pelo contribuinte relativamente ao 'quantum' devido mensalmente de ICMS tipifica modalidade de autolancamento prevista no art. 150 do CTN, atendidos todos os requisitos do art. 142 do mesmo diploma legal. O art. 17, I e II c/ c o art. 67, parágrafo único, letra 'b', nº 2, da Lei Estadual nº 6.537/73 dispensou a formalização de novo procedimento tendente à imposição fiscal. Ausência de qualquer ilegalidade quanto à falta de defesa no âmbito administrativo ou ausência de requisito para a inscrição em Dívida Ativa. A multa de mora tem expressa previsão no art. 9º, §2º, letra 'b', da Lei 6.537/73. Apelo provido, prejudicado o reexame necessário (Apelação e Reexame Necessário Nº 70007161953, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des. Marco Aurélio Heinz, Julgado em 22/10/2003).

No mesmo sentido, entendimento do STJ, citando-se, por exemplo, EREsp 373772/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, publicado no DJ em 17.10.2005, p. 167:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. DESNECESSIDADE DE PROCEDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO-CONFIGURAÇÃO. IMPOSIÇÃO DE MULTA DEVIDA. LC Nº 104/2001. ART. 155-A DO CTN. INAPLICABILIDADE. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO. PRECEDENTES.

1. O ICMS constitui tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolancamento, que ocorre na forma do art. 150 do CTN. Dessa forma, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal.

(...)

7. Precedentes desta Corte Superior.

8. Embargos de divergência conhecidos e providos.

De igual sorte, no RESP nº 23568, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, publicado no DJ em 05.08.2002:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PRÉVIOPROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO – DESNECESSIDADE – CERCEAMENTO DE DEFESA- INOCORRÊNCIA – INCIDÊNCIA DA CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE A MULTA -AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE PRECEITO LEGAL VIOLADO E DE PARADIGMA DIVERGENTE – APRECIÇÃO DE PRECEITO CONSTITUCIONAL - COMPETÊNCIA STF – VIOLAÇÃO AO D.L. 406/68 NÃO CONFIGURADA – TEMA PRECLUSO – PRECEDENTES.

- Tratando-se de débito declarado e não pago, caso típico de autolancamento, não tem lugar a homologação formal, dispensado o prévio procedimento administrativo ou notificação prévia.

[...]

- Recurso especial não conhecido.

Como se vê, o artigo 17 da Lei Estadual nº 6.537/73 está em perfeita consonância com o disposto no art. 150 do CTN e no art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ausente qualquer afronta aos arts. 142 e 145, ambos do Código Tributário Nacional, considerando-se que o Fisco adotou as informações prestadas pelo próprio contribuinte para constituir o crédito tributário.

Trata-se de mera aplicação da Súmula 436 do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

Neste sentido:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CERCAMENTO DE DEFESA POR AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 150 DO CTN. DESNECESSIDADE DE PRÉVIO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. APLICAÇÃO DO ART. 17 DA LEI ESTADUAL Nº 6.537/73. A informação prestada em GIA pelo contribuinte, relativa ao ICMS, não pago, caracteriza o lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN. Tratando-se de autolancamento, resta dispensado o prévio procedimento administrativo para efeito de notificar o contribuinte, conforme prevê o 17 da Lei Estadual nº 6.537/73, com a redação dada pela Lei Estadual nº 10.768/96. Súmula 436 do STJ. Precedentes do TJRS e STJ. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO ART. 202 DO CTN. PRÉVIO JUNTADA DE GIAs. DESNECESSIDADE. NULIDADE NÃO RECONHECIDA. Não é nulo o título executivo fiscal que atende aos requisitos do art. 202 do CTN e do § 5º do art. 2º da Lei nº 6.830/80. A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção legal de liquidez e certeza, nos termos do art. 3º da LEF, não afastada no caso concreto, em que desnecessária a juntada de GIAs. MULTA. PERCENTUAL PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. REDUÇÃO. DESCABIMENTO. A multa incide pelo inadimplemento da obrigação tributária, no caso aplicada nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 6.537/73. Ausente excesso na multa aplicada, no percentual de 20% sobre o valor devido. Precedentes do TJRS. Apelação com seguimento negado. (Apelação Cível Nº 70053187761, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 22/02/2013)

APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CDA. REQUISITOS LEGAIS. JUROS. CORREÇÃO MONETÁRIA E MULTA. LEGALIDADE. INFORMAÇÃO DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE ACERCA DO DÉBITO. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Correta a dispensa de prova pericial, porque não há fato a depender de conhecimento especial. A matéria deduzida nos embargos é unicamente de direito. Correto o

juízo antecipado da lide (art. 330, I, do CPC). Discriminados nas CDAs que instruem o pedido executório, o valor do principal, da correção monetária, da multa e dos juros, bem como a forma de cálculo, tem-se cumpridos os requisitos do art. 2.º, parágrafos 5.º e 6.º, da Lei n. 6.830/80. Tratando-se de declaração prestada pelo próprio contribuinte acerca do valor devido de ICMS, considera-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, independente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal. Súmula n. 436 do STJ. Ausência de ilegalidade na cobrança da multa, que não se mostra confiscatória, juros e correção monetária, expressamente previstos na legislação de regência (Lei Estadual n. 6.537/73) e devidos por força da Lei n. 6.830/80, art. 2.º, § 2.º, e art. 161 do CTN. Honorários advocatícios bem dimensionados, considerando as condicionantes do art. 20, § 4º, do CPC. Apelação desprovida (Apelação Cível Nº 70045629698, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des. Marco Aurélio Heinz, Julgado em 14/12/2011).

Ementa: AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DÉBITO DECLARADO EM GIA. DESNECESSIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO E DE NOTIFICAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. MULTA FISCAL. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. NULIDADE DAS CDA'S NÃO VERIFICADAS. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. - A informação prestada em GIA pelo contribuinte, relativa ao ICMS, não pago, caracteriza o lançamento por homologação, previsto no artigo 150 do CTN. Logo, "a entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado" (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). Incidência da súmula 436 do STJ. - A cobrança da multa moratória pelo atraso no pagamento da obrigação tributária é legal e não configura confisco quando respeita a capacidade econômica da parte, notadamente, no caso concreto, que é de 20%. Precedentes do STF. - Não são nulos os títulos executivos fiscais que atendem aos requisitos do art. 202 do CTN e do § 5º do art. 2º da Lei nº 6.830/80. AGRAVO DESPROVIDO. (Agravo Nº 70063630909, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marilene Bonzanini, Julgado em 26/03/2015) Data de Julgamento: 26/03/2015

Quanto ao título que embasa a execução fiscal, acerca da constituição e inscrição é a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Importante salientar que até o estudo do ajuizamento da ação, a pesquisa utilizará principalmente os ensinamentos de João Aurino de Melo Filho (2012).

Conforme art. 1º da Lei nº 6.830/80, a execução fiscal seguirá o procedimento nela previsto, com aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, para a devida cobrança da dívida ativa:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

A dívida ativa inscrita de maneira correta possui os atributos da certeza e liquidez, que à luz do art. 3º da LEF:

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

A dívida ativa tributária está conceituada no art. 201 do CTN:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Nas palavras de Marilei Fortuna Godoi, encontra-se o conceito de dívida ativa tributária:

Assim, a dívida tributária pode ser conceituada como um crédito público originado pelo não pagamento de um determinado tributo pelo sujeito passivo, no prazo fixado pela norma regente de cada exação, constituída em procedimento prévio e disciplinada por lei (GODOI apud MELO FILHO, 2012, p. 26).

O crédito tributário nasce da obrigação tributária principal, que se constitui com a ocorrência do fato gerador.

Ainda nas palavras de Marilei Fortuna Godoi, os ensinamentos sobre a inscrição em dívida ativa dos créditos tributários:

No âmbito dos Estados-membros, Distrito Federal e dos Municípios, a inscrição em dívida ativa dos créditos tributários é regulada por leis estaduais, distritais e municipais, respectivamente, e deve ser uma atividade vinculada a um órgão jurídico próprio, através de procuradores com atribuição legal para o ato (GODOI apud MELO FILHO, 2012, p. 33).

Já quanto ao Termo de Inscrição de Dívida Ativa, vale citar a lição da doutrinadora ora citada:

O Termo de Inscrição da Dívida Ativa é um documento público extremamente formal, cuja função de controle visa incluir o crédito no cadastro de dívida ativa. A

formação do respectivo documento exige a presença de requisitos obrigatórios, arrolados no art. 202 do CTN e no parágrafo 5º, do art. 2º da LEF, quais sejam:

- (1) O nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um ou de outros;
- (2) 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;
- (3) A origem, a natureza e o fundamento legal;
- (4) A indicação da data da inscrição;
- (5) A data e o número da inscrição no registro e Dívida Ativa; e
- (6) O número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida (GODOI apud MELO FILHO, 2012, p. 36).

O termo de inscrição em dívida antecede a Certidão de Dívida Ativa e é com base nele que a CDA é extraída. A CDA tem os mesmo requisitos formais exigidos do termo de inscrição, e constitui-se em um título executivo extrajudicial nos termos do art. 585, inciso VII, do CPC, dotado de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, cabendo ao sujeito passivo ônus probatório, caso pretenda desconstituí-lo, devendo fazê-lo por prova inequívoca, nos termos do parágrafo único dos art. 204 do CTN e 3º da LEF.

A CDA pode ser substituída ou emendada até a decisão de primeiro grau, quando possível, é um direito da Fazenda Pública. Não é cabível a extinção da execução fiscal com base na nulidade da CDA, sem a anterior intimação da Fazenda Pública para emendar ou substituir do título executivo, quando se trata de erro material ou formal.

Porém, não pode ocorrer a emenda ou substituição do título executivo com a intenção de corrigir vícios materiais ou formais decorrentes do processo administrativo ligado à CDA em cobrança judicial quando tais emendas ou substituições acarretarem alterações do próprio lançamento.

A peça inicial da execução fiscal deve apresentar os seguintes dados, conforme art. 6º da LEF, e subsidiariamente o art. 282 do CPC:

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

Art. 282. A petição inicial indicará:

I - o juiz ou tribunal, a que é dirigida;

II - os nomes, prenomes, estado civil, profissão, domicílio e residência do autor e do réu;

III - o fato e os fundamentos jurídicos do pedido;

IV - o pedido, com as suas especificações;

V - o valor da causa;

VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados;

VII - o requerimento para a citação do réu.

Assim, nota-se que o art. 6º da LEF simplifica a norma do art. 282 do CPC, determinando como requisitos obrigatórios apenas a indicação do juízo, o pedido e o requerimento de citação. Porém, obviamente, que a designação do executado também se mostra imprescindível, sob pena de inépcia da petição inicial. E logicamente, não há como dar prosseguimento à execução fiscal sem saber contra quem ela é dirigida.

2.2 Os Embargos à Execução Fiscal, Exceção de Pré-Executividade e Objeção de Pré-Executividade

O executado no processo de execução fiscal poderá se defender através de uma ação autônoma, chamada de embargos à execução fiscal, onde poderá alegar todas as suas teses de defesa, como dispõe Augusto Newton Chucuri:

Outros meios de defesa existem, para discutir judicialmente o crédito inscrito em dívida ativa, já formado ou ainda em formação, contudo, cada meio de defesa possível cinge-se a aspectos específicos de cada momento da formação do crédito fiscal, diferentemente dos embargos à execução, onde o devedor poderá discutir quaisquer fatos, anteriores ou não à formação do crédito, passíveis de modificar, suspender ou extinguir o crédito em execução, bem como aspectos intrínsecos à execução fiscal, questão que não pode, por exemplo, ser discutida em uma ação anulatória (CHUCURI apud MELO FILHO, 2012, p. 384).

O artigo 38 da LEF, *in verbis*:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Pelo que ensina o artigo acima citado, os embargos à execução é o instrumento de discussão judicial da dívida ativa que está sendo cobrado pelo fisco. Os embargos ganham natureza de demanda independente do rito executivo, possui uma natureza de processo de

conhecimento, pois é permitido utilizar-se da ampla defesa e do contraditório em suas formas plenas. Não há como afastar a discussão iniciada pelos embargos da existência da execução, e por motivo dessa relação o art. 736, parágrafo único do CPC, determina que “os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças processuais relevantes”.

Conforme palavras de Hugo de Brito Machado Segundo,

[...] os embargos do executado representam ação de conhecimento autônoma, mas estreitamente relacionada com a execução. Seu principal objetivo é o de obter a invalidação, total ou parcial, do título executivo, e, por conseguinte, obter a extinção da execução por ele aparelhada. (2010, p. 326).

O cabimento dos embargos encontra guarida nos artigos 16 e 17 da LEF:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo Único - Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.

E ainda, os requisitos que a peça dos embargos deve preencher, conforme art. 282 e 283 do CPC:

Art. 282. A petição inicial indicará:

I - o juiz ou tribunal, a que é dirigida;

II - os nomes, prenomes, estado civil, profissão, domicílio e residência do autor e do réu;

III - o fato e os fundamentos jurídicos do pedido;

IV - o pedido, com as suas especificações;

V - o valor da causa;

VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados;

VII - o requerimento para a citação do réu.

Art. 283. A petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação.

O valor da causa é aquele que reflete o proveito econômico do embargante, dito no artigo 259 do CPC:

Art. 259. O valor da causa constará sempre da petição inicial e será:

- I - na ação de cobrança de dívida, a soma do principal, da pena e dos juros vencidos até a propositura da ação;
- II - havendo cumulação de pedidos, a quantia correspondente à soma dos valores de todos eles;
- III - sendo alternativos os pedidos, o de maior valor;
- IV - se houver também pedido subsidiário, o valor do pedido principal;
- V - quando o litígio tiver por objeto a existência, validade, cumprimento, modificação ou rescisão de negócio jurídico, o valor do contrato;
- VI - na ação de alimentos, a soma de 12 (doze) prestações mensais, pedidas pelo autor;
- VII - na ação de divisão, de demarcação e de reivindicação, a estimativa oficial para lançamento do imposto.

A Lei que disciplina as execuções fiscais cita quais são as condições específicas para a apresentação dos embargos à execução, sendo o Código de Processo Civil utilizado somente de forma suplementar. Assim, a Lei estabelece que não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

Conforme ensinamento do art. 16, §1º da LEF, a garantia do Juízo é necessária para a admissibilidade dos embargos, assim, conclui-se que os embargos à execução fiscal têm como condição de procedibilidade a garantia integral da execução, pelos meios estabelecidos no art. 9º da LEF.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

- I - do depósito;
- II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)
- III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

- I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;
- II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;
- III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou
- IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Cabe frisar que é possível se admitir os embargos à execução fiscal, nos casos de penhora insuficiente, conforme entendimento do STJ:

9. A insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua capacidade econômica e da garantia pética do acesso à justiça.

10. In casu, contrariamente ao alegado pelos recorrentes, o Juízo singular não procedeu à extinção da ação de embargos à execução; ao revés, fundamentando o decisum, a requerimento da exequente, o reforço da penhora e a regularização de atos processuais, tão logo verificada a ausência de nomeação do depositário, bem assim a divergência entre o montante do débito e o valor do bem penhorado. (fls. E-STJ 349/350).

Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior:

Se, entretanto, é possível prosseguimento da execução para realizar o crédito exequendo, ainda que parcialmente, não se afigura razoável negar a quem se opõe à expropriação executiva o exercício de defesa. Semelhante restrição violaria, sem dúvida, o princípio constitucional do contraditório (2009).

A tempestividade da oposição dos embargos encontra-se no art. 16, caput:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora.

A oposição dos embargos pode acarretar a suspensão dos atos executórios contra o devedor, aplicando-se de forma subsidiária o art. 739-A do CPC. Porém, quatro requisitos devem estar presentes para concessão do efeito suspensivo: 1) o requerimento da parte; 2) a existência de garantia do Juízo; 3) a relevância dos argumentos (*fumus boni juris*); e 4) a possibilidade de infligir ao devedor dano de difícil ou incerta reparação (*periculum in mora*).

Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

Entendimento do STJ:

Ementa - TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO DA EMPRESA. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AOS SÓCIOS. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA. Firmou-se na Primeira Seção desta Corte entendimento no sentido de que, ainda que a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Agravo regimental improvido. Processo AgRg no AREsp 88249 / SP AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2011/0210133-2 Relator (a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 08/05/2012 Data da Publicação/Fonte DJe 15/05/2012

O recurso cabível para atacar a decisão que suspende ou não o curso da execução fiscal, é o agravo de instrumento, uma vez que se trata de decisão interlocutória e não de sentença.

A amplitude da discussão em sede de embargos é máxima, conforme art. 16, § 2º, da Lei de Execução Fiscal-LEF, e explicado nas palavras de Augusto Newton Chucri:

Rege o art. 16, parágrafo 2º, da LEF que “no prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos dos documentos e rol de testemunhas”. A expressão abrangente permite o entendimento de que é possível a discussão sobre quaisquer argumentos relativos ao débito em execução (CHUCRI apud MELO FILHO, 2012, p. 396).

O art. 38 da LEF traz uma relação de ações das quais o devedor poderá discutir a relação jurídica tributária. Porém, é nos embargos à execução fiscal que essa discussão atinge seu auge.

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

O STJ consolidou o entendimento:

Ementa - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MATÉRIA ÚTIL À DEFESA. NECESSIDADE

ARGÜIÇÃO NO MOMENTO DO AJUIZAMENTO DOS EMBARGOS DO DEVEDOR. ARTIGO 16, § 2º, DA LEI 6.830/80.

1. O executado, quando do ajuizamento dos embargos à execução fiscal, deve alegar toda matéria útil à defesa, à luz do disposto no § 2º, do artigo 16, da Lei 6.830/80, revelando-se inadmissível posterior inovação argumentativa, salvante na hipótese de superveniência de fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito (artigo 462, do CPC) (Precedentes do STJ: AgRg no REsp 905.033/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17.05.2007, DJ 30.05.2007; AgRg no Ag 724.888/MG, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 11.04.2006, DJ 14.06.2006; AgRg nos EDcl no REsp 651.984/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 02.12.2004, DJ 28.02.2005; REsp 237.560/PB, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Segunda Turma, julgado em 01.06.2000, DJ 01.08.2000; e REsp 101.036/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 17.09.1998, DJ 13.10.1998).

2. In casu, restou assente na origem que: "... em sua peça inaugural, a embargante, ora apelante, fundamentou seu pedido de desconstituição do crédito tributário na inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2445 e 2449 e na inaplicabilidade da TR como índice de correção monetária. A questão da base de cálculo do PIS (art. 6o, parágrafo único, da LC nº 7/70) somente foi alegada às fls. 195/196, após a impugnação da Fazenda, e, portanto, em momento inoportuno, tendo em vista que o executado deveria ter alegado toda a matéria útil à defesa no prazo dos embargos, nos termos do art. 16, §2o, da Lei nº 6.830/80. Quanto ao pedido de anulação da sentença por prejuízo ao exercício do direito de defesa em razão da não produção da prova pericial protestada, existe um equívoco por parte da apelante, tendo em vista que no prazo para especificação de provas, esta se manifestou às fls. 106/107 apenas no sentido da juntada do processo administrativo nº 13709.002.160/91-23 pela Fazenda. Somente após a juntada do referido processo administrativo a embargante requereu a produção de prova pericial, que foi implicitamente negada pelo Juízo. Por se tratar de prova especial, subordinada a requisitos específicos, a perícia só pode ser admitida pelo juiz quando a apuração do fato litigioso não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento. No caso vertente, a prova técnica afigura-se desnecessária, tendo em vista que a matéria é eminentemente de direito e nos autos existem provas documentais suficientes à elucidação da lide."

3. Destarte, não merece reparo o acórdão regional, uma vez que o argumento atinente à semestralidade do PIS não constitui fato superveniente argüível após a propositura dos embargos à execução fiscal.

4. Outrossim, a insurgência especial acerca da alegada necessidade da prova pericial encontra óbice na Súmula 7/STJ. 5. Agravo regimental desprovido. Processo AgRg no REsp 948717 / RJ AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2007/0099531-6 Relator (a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 24/08/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 10/09/2010

Existem matérias em que a discussão é vedada em sede de embargos, conforme preceitua o art. 16, § 3º da LEF:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

[...]

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Neste sentido, a jurisprudência pátria:

TRF DA 3ª REGIÃO: Ementa: EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DISCUSSÃO SOBRE PENHORA. FALTA DE INTERESSE DE AGIR. 1. A finalidade dos embargos do devedor é desconstituir o título executivo que instrui a execução fiscal relativamente à certeza e liquidez da dívida. 2. A ação somente é admitida após a penhora de bens suficientes para garantir a execução, nos termos do artigo 16, §1º, da Lei nº 6.830/80. 3. Os embargos opostos tratam da penhora realizada sobre o faturamento. Reconhecimento da carência da ação por falta o interesse de agir. 4. Extinção do processo, sem exame do mérito, com fundamento no artigo 267, inciso VI, do Código de Processo Civil, restando prejudicada a apelação (2006.03.99.040584-9).

Quanto às provas a serem produzidas nos embargos, o ônus é do embargante, ensinamento esse que consta no art. 16, § 2º da LEF, e nas palavras de Augusto Newton Chucri:

O art. 16, parágrafo 2º, da LEF, é categórico ao atribuir ao embargante o ônus de “requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas”. Lembrando que a petição inicial dos embargos segue a regra dos art. 282 e 283 do CPC, principalmente do art. 283, que fala que “a petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação”. Logo, quaisquer alegações do devedor embargante devem ser acompanhadas com os documentos necessários à comprovação delas (CHUCRI apud MELO FILHO, 2012, p. 404).

Já as alegações que dizem respeito aos defeitos materiais ou formais do lançamento, é ônus de prova do devedor embargante, cabendo-lhe juntar as cópias do procedimento administrativo.

Ocorre que, na prática, os juízes determinam que a Fazenda embargada traga aos autos dos embargos a cópia do procedimento administrativo, obrigação que não se pode considerar como correta juridicamente, pois se trata de uma transferência de ônus probatório.

Conforme art. 333 do CPC, combinado com o art. 41 da LEF e art. 3º da Lei nº 9.784/99, a obrigação de juntada aos autos do procedimento administrativo que originou o débito e a respectiva CDA é sempre do embargante, conforme estabelece a legislação a seguir transcrita:

Código de Processo Civil. Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

Lei de Execução Fiscal. Art. 41 - O processo administrativo correspondente à inscrição de Dívida Ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Juiz ou pelo Ministério Público.

Lei nº 9.784/99. Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

- I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
- II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;
- III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;
- IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

O STJ já pacificou sua jurisprudência neste sentido:

Ementa - PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CURADOR ESPECIAL DE DEVEDOR REVEL CITADO POR EDITAL. PEDIDO DE CÓPIAS DE AUTOS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DO EMBARGANTE. ART. 41 DA LEI N. 6.830/80. IMPOSSIBILIDADE DE INSTAR O FISCO A FAZER PROVA CONTRA SI MESMO, HAJA VISTA A PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA A SER ILIDIDA PELA PARTE CONTRÁRIA. ART. 204 DO CTN.

1. Discute-se nos autos se é lícito ao juízo determinar a apresentação de cópias de autos de processo administrativo fiscal, a pedido do curador especial do devedor revel citado por edital, para fins de possibilitar o contraditório e a ampla defesa em autos de embargos à execução.

2. Não é possível conhecer de violação a dispositivo constitucional em sede de recurso especial, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que as cópias do processo administrativo fiscal não são imprescindíveis para a formação da certidão de dívida ativa e, conseqüentemente, para o ajuizamento da execução fiscal. Assim, o art. 41 da Lei n. 6.830/80 apenas possibilita, a requerimento da parte ou a requisição do juiz, a juntada aos autos de documentos ou certidões correspondentes ao processo administrativo, caso necessário para solução da controvérsia. Contudo, o ônus de tal juntada é da parte embargante, haja vista a presunção de certeza e liquidez de que goza a CDA, a qual somente pode ser ilidida por prova em contrário a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite, nos termos do art. 204 do CTN.

4. A despeito da possibilidade de o magistrado determinar a exibição de documentos em poder das partes, bem como a requisição de processos administrativos às repartições públicas, nos termos dos arts. 355 e 399, II, do CPC, não é possível instar a Fazenda Pública a fazer prova contra si mesma, eis que a hipótese dos autos trata de execução fiscal na qual há a presunção de certeza e liquidez da CDA a ser ilidida por prova a cargo do devedor. Por outro lado, o Fisco não se negou a exhibir o processo administrativo fiscal para o devedor, ou seu curador especial, o qual poderá dirigir-se à repartição competente e dele extrair cópias, na forma do art. 41 da Lei n. 6.830/80.

5. Recurso especial não provido. Processo REsp 1239257 /PR RECURSO ESPECIAL 2011/0042266-1 Relator (a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 22/03/2011 Data da Publicação/Fonte DJe 31/03/2011

Ainda, há que se ressaltar quanto a possibilidade de designação de audiência de instrução para a oitiva de testemunhas, a qual é difícil de ocorrer, pois a maioria das matérias discutidas em sede de embargos à execução fiscal é de natureza técnica e jurídica, sendo mais necessária uma perícia que uma prova testemunhal.

A ausência de impugnação aos embargos e os efeitos da revelia são afastados pela jurisprudência e pela Súmula nº 256 do extinto TFR: “a falta de impugnação dos embargos do devedor não produz, em relação à Fazenda Pública, os efeitos da revelia”.

Os efeitos da sentença dos embargos à execução fiscal podem atingir todo o título executivo ou somente parte dele, bem como pode resultar na total improcedência dos pedidos do embargante.

Vale citar a definição dos efeitos da sentença, na lição de Augusto Newton Chucri:

A sentença de total improcedência nada influi no título executivo e autoriza o prosseguimento da execução. Já a sentença de procedência que atinge a integralidade do título executivo leva, sempre, à extinção da execução correlata aos embargos. As sentenças de procedência ou de parcial procedência que atingem somente parte do título não levam à extinção da execução, mas tão somente faz surgir para a Fazenda embargada o dever de corrigir o título executivo, juntando nos autos da execução fiscal o novo título corrigido. (Execução Fiscal Aplicada, 2012, p. 406).

Já a Lei de Execução Fiscal assim dispõe:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

[...]

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos (CHUCRI apud MELO FILHO, 2012, p. 406).

Quando ocorre a sentença nos embargos, as partes sucumbentes podem apresentar os recursos de apelação ou embargos de declaração. “Uma vez proferida a sentença, o rito seguido pelos embargos à execução, no âmbito recursal, é o mesmo de qualquer outra ação de conhecimento, de rito ordinário” (CHUCRI apud MELO FILHO, 2012, p. 407).

A jurisprudência já se manifestou a respeito:

Ementa - TRIBUTÁRIO, PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO – FAZENDA PÚBLICA – DIREITOS INDISPONÍVEIS – INAPLICABILIDADE DOS EFEITOS DA REVELIA – ART. 320, INCISO II, DO CPC – IPTU – LANÇAMENTO – ATO ADMINISTRATIVO – PRESUNÇÃO DE VERACIDADE – MODIFICAÇÃO POR LAUDO TÉCNICO UNILATERAL – IMPOSSIBILIDADE – PROVA INEQUÍVOCA.

1. Não se aplicam os efeitos da revelia contra a Fazenda Pública uma vez que indisponíveis os interesses em jogo.

2. O ato administrativo goza da presunção de legalidade que, para ser afastada, requer a produção de prova inequívoca cujo valor probatório não pode ter sido produzido unilateralmente – pelo interessado. Agravo regimental improvido. STJ: Processo AgRg no REsp 1137177 / SP AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0079627-9 Relator (a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 18/02/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 02/03/2010

Ementa - PROCESSO CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO DA CDA – INTIMAÇÃO PARA APRESENTAR DEFESA - NULIDADE DA CITAÇÃO ANTERIOR: INOCORRÊNCIA - PRESCRIÇÃO INTERROMPIDA

1. Nos termos do art. 2º, § 8º, da Lei n. 6.830/80, devolve-se o prazo de defesa ao executado, em face da substituição ou emenda da CDA, por meio de simples intimação.

2. Inexistente a apontada nulidade da citação pela ocorrência de intimação para o executado oferecer defesa ao novo título executivo.

3. Mantida a higidez da citação, opera-se validamente a interrupção da prescrição da pretensão tributária. 4. Recurso especial não provido. Processo REsp 920666 / PR RECURSO ESPECIAL 2007/0018359-8 Relator (a) Ministra ELIANA CALMON (1114) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 24/06/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 14/08/2008

A outra forma de defesa possível de ser apresentada pelo executado é denominada de exceção ou objeção de pré-executividade, as quais podem ocorrer na hipótese da defesa se restringir a matérias de ordem pública. Conforme palavras de Daniel Amorim Assumpção Neves:

(a) As exceções são defesas que só podem ser conhecidas se alegadas expressamente pela parte interessada;

(b) As objeções são defesas que podem ser alegadas pelas partes, mas, caso isso não ocorra, devem ser conhecidas de ofício pelo juiz (2011, p. 1127).

Segundo lição de Cândido Rangel Dinamarco, tem-se que:

A disciplina da objeção de pré-executividade deve-se comportar os seguintes pontos: a) elas são em tese admissíveis antes ou depois da realização do ato constitutivo, não se subordinando, pois, a exigência de segurança do juízo; b) só podem versar matéria que comporte exame in executivis, ou seja, matéria não privativa de embargos à execução; c) não são admissíveis quando destinadas a repor em discussão as mesmas defesas já repelidas no julgamento dos embargos ou pendentes de julgamento no processo destes; d) inversamente, estes não são admissíveis quando versarem matéria já apreciada a título de objeção de pré-executividade; e) só podem ser processadas quando não houver necessidade de dilações probatórias; f) não suspendem à execução e, portanto, não devem impedir a realização de atos constitutivos”.(<http://academico.direito->

rio.fgv.br/wiki/Defesa_do_executado:_obje%C3%A7%C3%A3o_de_pr%C3%A9-executividade).

Deve-se ainda ressaltar que as matérias de ordem pública podem ser suscitadas por meio do instituto processual em questão, que são fundamentalmente aquelas elencadas no art. 618 do Código de Processo Civil. Adicionalmente também podem ser deduzidas outras matérias, como prescrição (cognoscível de ofício – art. 219, § 5º do CPC), inexistência do título e pagamento. Porém, no tocante ao vício de citação no processo de conhecimento e ilegitimidade passiva *ad causam*, não tem sido admitida a objeção de pré-executividade, no caso de ilegitimidade passiva quando for necessária uma grande instrução probatória.

A chamada objeção de pré-executividade tem por fundamento a alegação de matérias de ordem pública, como por exemplo, a decadência e a prescrição. Cabe citar o ensinamento de Daniel Amorim Assumpção Neves: “Por objeção de pré-executividade entende-se a alegação incidental à execução por meio de mera petição, feita pelo executado, contendo como objeto matérias de ordem pública.” (2011, p. 1131).

A jurisprudência do Tribunal Gaúcho é clara em seus julgados, conforme segue abaixo citado:

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECUPERAÇÃO JUDICIAL E FALÊNCIA. EXECUÇÃO POR QUANTIA CERTA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE RENEGOCIAÇÃO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. DESCABIMENTO. Dado o caráter excepcional da exceção de pré-executividade, a objeção deve versar sobre matéria de direito ou, em caso de questões fáticas, restar devidamente comprovado nos autos através de documentos, não cabendo, por conseguinte, a dilação probatória, sob pena de se desvirtuar o instituto, transformando-o em verdadeiros embargos à execução. A alegada renegociação e inexistência de novação contratual, no caso dos autos, exige dilação probatória. RECURSO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO, EM DECISÃO MONOCRÁTICA. (Agravado de Instrumento Nº 70063786818, Quinta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Isabel Dias Almeida, Julgado em 31/03/2015. Data de Julgamento: 31/03/2015. Publicação: Diário da Justiça do dia 07/04/2015.

Ementa: AGRAVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. REDIRECIONAMENTO CONTRA OS REPRESENTANTES DA EMPRESA E POSTERIORMENTE CONTRA A SUCESSÃO DO SÓCIO FALECIDO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DO ESPÓLIO. 1. A discussão acerca do redirecionamento da execução contra os sócios deve ser examinada nos embargos de devedor ou em ação própria, cabendo o exame pela via da exceção de pré-executividade somente nos casos de flagrante ilegalidade no redirecionamento. 2. A decisão que deferiu o pedido de redirecionamento contra os sócios da empresa é de 21-10-1998, contra a qual não houve a interposição do recurso apropriado, restando, portanto, preclusa essa questão. 3. O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, nos termos do artigo 131, inciso III,

do CTN. 4. É possível incluir os sucessores do sócio falecido no polo passivo da execução, porquanto não havendo notícia da abertura de inventário, as suas heranças respondem pela obrigação contraída pelo de cujus conforme disposto no art. 1.997 do Código Civil. 5. A inexistência de bens e a ausência de quinhão a ser partilhado são questões que dependem de dilação probatória, inviabilizando o exame por intermédio do incidente excepcional da objeção de executividade, pela inadequação da via eleita. 6. Os argumentos trazidos no recurso não se mostram razoáveis para reformar a decisão monocrática. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO. (Agravo Nº 70061987103, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, Julgado em 22/10/2014). Data de Julgamento: 22/10/2014. Publicação: Diário da Justiça do dia 27/10/2014.

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. QUESTÃO A DEMANDAR DILAÇÃO PROBATÓRIA. Sendo a exceção de pré-executividade objeção que deva versar sobre questão de direito ou de fato cuja prova encontre-se pré-constituída e que diga com as condições da ação, afigura-se descabida quando a matéria ventilada reclama dilação probatória. Agravo desprovido. Unânime. (Agravo de Instrumento Nº 70054781513, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 25/09/2013). Data de Julgamento: 25/09/2013. Publicação: Diário da Justiça do dia 23/10/2013.

Já no caso de a defesa ser feita através da exceção de pré-executividade, esta deverá vir acompanhada de prova documental pré-constituída. Cabe novamente citar os escritos de Daniel Amorim Assumpção Neves:

A exceção de pré-executividade tem como objeto matéria que o juiz não pode conhecer de ofício, e por isso deveria ser alegada em sede de embargos à execução. Ocorre, entretanto, que em virtude da antiga realidade de não se admitirem os embargos antes de realizada a penhora, a jurisprudência passou a entender cabível a chamada exceção de pré-executividade para a alegação de tais matérias de defesa sempre que haja prova pré-constituída das alegações feitas, de forma a ser possível seu acolhimento sem a necessidade de instrução probatória (2011, p. 1132).

A jurisprudência é um manancial de saber jurídico, quanto ao cabimento da exceção de pré-executividade, conforme julgado abaixo:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. MATÉRIA FÁTICA. PROVA DOCUMENTAL. QUESTÕES DE DIREITO. DESCABIMENTO. Aceitável o manejo de exceção de pré-executividade, no âmbito de execução fiscal, quanto a matérias conhecíveis de ofício e que não comportem dilação probatória, inclusive a nulidade de certidão de dívida ativa. No caso dos autos, tem-se, quanto a um dos títulos executivos, julgamento sobre sua validade em anterior processo e, relativamente aos outros dois, matéria fática igualmente suportada em prova documental e, no mais, questões de direito, tudo a autorizar o manejo da exceção de pré-executividade. (Agravo de Instrumento Nº 70060712452, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 29/10/2014). Data de Julgamento: 29/10/2014. Publicação: Diário da Justiça do dia 31/10/2014.

Assim, ao executado é admitida a defesa por meio de exceção de pré-executividade, quando não existir título executivo passível de ser exigido e também ficar impossibilitado de apresentar defesa na própria execução ou mesmo embargos do devedor, igualmente sem constrictão judicial, pois as restrições afrontam o artigo 5º, XXXV e LV, princípios do devido processo legal e a ampla defesa.

A Lei nº 11.232/2005 visou dar maior celeridade ao processo de execução, para satisfazer o direito do credor, por isso, foi instituída uma nova fase de cumprimento, dentro do mesmo processo, na execução de títulos judiciais, e, como forma de oposição do executado, cabe a impugnação, com fulcro no artigo 475-L, do CPC.

Porém, além da impugnação, que está expressamente prevista na lei, quando a execução é instruída com carência de pressupostos processuais, cabe a exceção de pré-executividade, pois em casos específicos, a exceção continua sendo uma alternativa adequada, sempre que se pretenda inferir a ausência de certeza, liquidez e a exigibilidade do título executivo por meio de prova inequívoca, independentemente de prévia segurança do juízo.

No entanto, se de um lado objetiva-se à satisfação do direito do exequente, de outro ela se realizará de modo menos gravoso para o executado, conforme o artigo 620 do Código de Processo Civil.

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência, têm contemplado a defesa por meio da exceção de pré-executividade, mesmo diante das recentes alterações do Código de Processo Civil, na esfera de oferecimento de embargos que não prescindem de garantia do juízo como disposto no artigo 736, alterado pela Lei nº 11.382/2006, mas que estão vinculados ao prazo de quinze dias, conforme artigo 738 do CPC.

A exceção de pré-executividade pode ser arguida a qualquer tempo e grau de jurisdição, já que contemplam matérias que podem ser conhecidas de ofício pelo juiz, tais como pressupostos processuais e as condições da ação.

A exceção de pré-executividade possui natureza jurídica de incidente processual, eis que não tem previsão legal no processo de execução, e deve ser decidida no curso do processo. O instrumento da exceção, por se tratar de incidente processual, é protocolado via

simples petição, sem maiores formalidades ou contestações sobre sua legitimidade, pois visa mostrar ao magistrado a carência de requisitos no processo de execução.

No âmbito da exceção de pré-executividade o meio de prova acolhida, são aquelas que dispensam dilação probatória, ou seja, a prova tem que ser pré-constituída e comprovada de plano o seu direito.

A princípio, a decisão que contempla a exceção de pré-executividade, conduz a extinção da execução, podendo o sucumbente interpor recurso de apelação. Outrossim, há entendimentos em sentido contrário, dizendo tratar-se de decisão interlocutória, cabendo recurso de agravo de instrumento. Nesse caso, pode o agravante pedir a concessão do efeito suspensivo, baseado no dispositivo do artigo 558 do Código de Processo Civil.

Em determinadas situações, a decisão que ampara o incidente da exceção, é interlocutória, nesse caso, então, o recurso cabível é o agravo de instrumento, quando arguidas matérias como nulidade da penhora ou da arrematação.

3 A REPERCUSSÃO DAS FORMAS DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO ICMS NOS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO, À LUZ DO PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA

No presente capítulo será estudada a repercussão das formas de constituição do crédito tributário e qual a influência do princípio da boa-fé objetiva nos meios de defesa do executado, e ainda observando-se a vedação a comportamento contraditório de ambas as partes do feito executivo.

3.1 Vedação a Comportamento Contraditório

As duas formas de constituição do crédito tributário de ICMS trazem diferentes consequências ao contribuinte: algumas positivas e outras negativas. Conforme prevê a Lei Estadual nº 6.537 de 1973 (Lei do processo administrativo fiscal estadual do RS), com a entrega da GIA (guia de informação e apuração) do ICMS, as consequências negativas são: impossibilidade de extinção do tributo pela decadência e participação na constituição do crédito tributário, o que restringirá a amplitude dos meios de defesa do devedor.

Por sua vez, as consequências positivas são: 1) multa moratória não superior a 25%; 2) caracterização de mero inadimplemento e não de sonegação fiscal; e 3) impossibilidade de responsabilidade pessoal do administrador da empresa, tendo em vista a inocorrência de infração à legislação.

Conforme a prática jurídica e os julgados dos Tribunais, verifica-se que o executado nos embargos à execução fiscal faz requerimento de perícia contábil dos cálculos declarados por ele próprio em GIA, o que é um comportamento totalmente descabido e com intuito de protelar a execução, e assim ir se eximindo momentaneamente de pagar seu débito junto ao fisco.

Porém, as decisões proferidas em segundo grau “derrubam por terra” todas as pretensões do embargante, pois este está contrariando aquilo que ele próprio declarou ser devedor, ocorre, assim, uma limitação pelo princípio da boa-fé e em especial ao *venire contra factum proprium* (vedação a comportamento contraditório).

Assim, como é o próprio contribuinte quem constitui o crédito, somente poderá alegar em embargos ou em exceção de pré-executividade questões supervenientes à entrega da GIA ou vícios formais do título executivo. Se o devedor contraria o que declarou é caso de improcedência dos embargos e aplicação de multa pela litigância de má-fé.

Conforme jurisprudência atual do TJRS:

Ementa: APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. DECLARADO EM GIA. PROVA PERICIAL CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. Não é necessária a produção de prova pericial, quando o acervo probatório mostrar-se suficiente ao juízo de convencimento motivado. Caso em que o preenchimento dos requisitos do art. 2º, § 5º, da LEF independe da realização de perícia contábil. Precedentes. IMPOSTO DECLARADO EM ATRASO. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não é nula a CDA que preenche os requisitos do art. 202 do CTN, discriminando corretamente o valor relativo ao tributo, seus acréscimos, dispositivos legais incidentes e a data de constituição do crédito. Reconhecimento da higidez da CDA que aparelha a execução fiscal impugnada, em face de seu caráter instrumental e da não comprovação de prejuízos à defesa da parte executada. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A multa fiscal de 20% sobre o valor do débito não é excessiva ou confiscatória. Precedentes do STF. LEIS ESTADUAIS 6.537/1973 E 13.379/2010. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. LEGALIDADE. A partir da vigência da Lei 13.379/2010 passou a incidir a SELIC sobre os créditos do Estado do Rio Grande do Sul, a título de juros e correção monetária, substituindo a UPF-RS como índice de correção e o patamar de 1% ao mês a título de juros previstos na Lei Estadual n. 6.537/1973. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REDUÇÃO. Honorários advocatícios minorados, nos termos do art. 20, §4º do CPC. RECURSO A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO. DECISÃO MONOCRÁTICA. (Apelação Cível Nº 70063957476, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em 08/05/2015). Data de Julgamento: 08/05/2015. Publicação: Diário da Justiça do dia 13/05/2015.

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO RETIDO. PERÍCIA CONTÁBIL. No presente caso, mediante simples operação aritmética, aplicando-se os índices trazidos na legislação estadual segundo exposto nas certidões de dívida ativa é possível conferir a exatidão dos cálculos. Ademais, é constante no âmbito desta Corte o indeferimento de prova pericial se a parte impugna de modo genérico a correção dos cálculos exequendos. Agravo negado. NULIDADE DAS CERTIDÕES DE DÍVIDA ATIVA. As certidões de dívida ativa acostadas aos autos preenchem os requisitos legais previstos no artigo 202 do Código Tributário Nacional e dos parágrafos 5º e 6º do artigo 2º da Lei de Execução Fiscal. Plenamente possível a remissão ao fundamento legal da forma de cálculo dos juros, não se podendo alegar cerceamento de defesa no caso. MULTA. CONFISCO. O Supremo Tribunal Federal assentou entendimento no sentido de que é confiscatória se igual ou superior a 100% do valor do tributo devido. Caso concreto em que a multa é de 20%. Hipótese em que não se há falar em confisco. CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE A MULTA. A correção monetária é apenas modo de recuperação do valor da moeda, passível de incidência sobre a multa tributária paga a destempo. Há, in casu, previsão legal para tanto, com o que inexistente ilegalidade ou inconstitucionalidade na incidência de atualização monetária sobre a multa. PERCENTUAL DE JUROS MORATÓRIOS. O art. 161 do Código Tributário Nacional não limita a incidência de juros a 1% ao mês. Impõe, isso sim, a observância desse percentual de modo subsidiário, no caso de lei em

sentido formal do ente federativo competente não dispor de modo diverso. No Estado do Rio Grande do Sul, a partir 01/01/2010 (art. 69, § 1º, da Lei Estadual 6.537/73, com redação dada pela Lei Estadual 13.379/10) há cumulação de multa e juros mediante incidência da taxa Selic, à semelhança do que ocorre com os tributos da União. Antes disso os juros eram calculados à razão de 1% ao mês, nos moldes do art. 161 do Código Tributário Nacional, em virtude da redação anterior do art. 69 da Lei Estadual 6.537/73 - com correção em separado pela UPF/RS. Consolidada na Corte Superior possibilidade de utilização da taxa Selic para cálculo de juros e correção monetária. Especificamente sobre o caso do Rio Grande do Sul, em que aplicável o regime do art. 69 da Lei Estadual 6.537/73, alterado pela Lei Estadual 13.379/2010: AgRg no AREsp 187.444/RS. EM DECISÃO MONOCRÁTICA, NEGADO SEGUIMENTO AO RECURSO. (Apelação Cível Nº 70063002026, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Laura Louzada Jaccottet, Julgado em 20/03/2015). Data de Julgamento: 20/03/2015.

Ementa: APELAÇÕES CÍVEIS E AGRAVO RETIDO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS DECLARADO EM ATRASO. PERÍCIA CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. NULIDADE DA CDA. INOCORRÊNCIA. MULTA FISCAL. CONFIRT. 1. Agravo retido. Tendo em vista que se trata de ICMS DECLARADO EM ATRASO, diga-se, informado pela própria executada/embargante e não pago, não há necessidade de dilação probatória. Hipótese em que a imediata prolação de sentença não traduz cerceamento de defesa, sendo certo que a mera insatisfação com a cobrança não dá ensejo à produção de prova pericial, a qual, no caso, além de meramente protelatória, apenas irá onerar o feito. 2. Não é nula a CDA que aparelha a execução, porquanto preenche os requisitos previstos no art. 202 do CTN e no art. 2º, § 5º, da Lei 6.830/80, com clara indicação da quantia devida, bem como da incidência de correção monetária, juros de mora e multa; a origem e a natureza do crédito (principal e multa), acompanhada da indicação dos artigos de lei que embasam a cobrança, além de referência à data e ao número de inscrição. Especificamente quanto aos juros e à correção monetária, verifica-se que, além de indicarem as respectivas bases legais, o que já seria suficiente, as CDAs ainda indicam os valores discriminados de cada rubrica, atendendo, portanto, com folga, aos requisitos legais. 3. Multa fiscal de 20% sobre o valor do débito que encontra previsão no art. 9º, § 2º, e 71 da Lei Estadual nº 6.537/73, pois incide pelo não pagamento do imposto no prazo legal, além de nada ter de abusiva ou confiscatória. 4. Juros de mora. Não evidenciada a capitalização de juros, extrai-se que foram calculados de modo simples, à taxa de 1% ao mês, com incidência sobre o crédito tributário (tributo e multa), nos termos do art. 69 da Lei Estadual nº 6.537/73 e do art. 161, § 1º, do CTN. E, após 01-01-2010, em razão da vigência da Lei Estadual nº 13.379/2010, passou a incidir unicamente a Taxa SELIC (em substituição à cobrança dos juros de mora de 12% e da correção monetária pela UPF/RS), que representa benefício ao executado. 5. É legítima a incidência de correção monetária na multa fiscal, pois se tratam de rubricas com natureza jurídica distinta. 6. Não elidida a presunção de liquidez e certeza que emana da CDA. 7. Honorários advocatícios. Majoração. Possibilidade. AGRAVO RETIDO E APELAÇÃO DA EMBARGANTE/EXECUTADA DESPROVIDOS. APELAÇÃO DO EMBARGADO/EXEQUENTE PROVIDA. (Apelação Cível Nº 70061173688, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 05/11/2014). Data de Julgamento: 05/11/2014. Publicação: Diário da Justiça do dia 21/11/2014.

Geralmente, além do pedido de perícia contábil, os embargantes alegam a inexistência da dívida, vícios no processo administrativo fiscal- PAF, ausência de notificação para pagar débito e excesso de execução. Porém, dificilmente tais alegações frutificam, conforme julgados do Tribunal Gaúcho:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NOTIFICAÇÃO PARA RESPONDER A PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Impossível falar em cerceamento de defesa pela ausência de notificação para acompanhar o processo administrativo. A CDA foi constituída a partir de denúncia espontânea feita pelo próprio contribuinte, consoante se verifica dos documentos acostados aos autos e, segundo a jurisprudência: A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. Portanto, a regularidade do procedimento fiscal prescindia de intimação do sujeito passivo para acompanhar processo administrativo, sendo possível a imediata inscrição em dívida ativa, como ocorreu no caso dos autos. Precedentes do STJ e desta Corte. NEGADO SEGUIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. (Apelação Cível Nº 70063653760, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 02/03/2015). Data de Julgamento: 02/03/2015.

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. ICMS INFORMADO EM ATRASO. NULIDADE DA CDA POR AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DA CDA POR AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. NÃO CONFIGURAÇÃO. 1. Em se tratando de ICMS informado em atraso, a declaração em GIA, feita pelo próprio contribuinte (autolancamento), dispensa o prévio procedimento administrativo e a conseqüente notificação do contribuinte. Entendimento firmado no REsp nº 962379/RS, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e na Súmula 436 do STJ. Precedentes desta Corte. 2. Não são nulas as CDA s que aparelham a execução, porquanto preenchem os requisitos previstos no art. 202 do CTN e no art. 2º, § 5º, da Lei 6.830/80, com clara indicação da quantia devida, bem como da incidência de correção monetária, juros de mora e multa; a origem e a natureza do crédito (principal e multa), acompanhada da indicação dos artigos de lei que embasam a cobrança, além de referência à data e ao número de inscrição. Especificamente quanto aos juros e à correção monetária, verifica-se que, além de indicarem as respectivas bases legais, o que já seria suficiente, as CDA s ainda indicam os valores discriminados de cada rubrica, atendendo, portanto, com folga, aos requisitos legais. 3. Não elidida a presunção de liquidez e certeza que emana das CDA s. NEGADO SEGUIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. (Apelação Cível Nº 70062259536, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Julgado em 12/12/2014). Data de Julgamento: 12/12/2014.

Já na ocorrência do lançamento de ofício do crédito tributário, ou seja, quando o sujeito passivo não procede na entrega da GIA), as consequências negativas e positivas são mais severas. Conforme prevê a Lei do processo administrativo fiscal, o Código Tributário Nacional, e o artigo 1º da Lei Federal nº 8.137/90, as consequências negativas são: 1) multa de 120% (infração material qualificada prevista na Lei estadual do processo administrativo fiscal; 2) no caso de devedor pessoa jurídica, responsabilidade pessoal do administrador da empresa, por infração à lei tributária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional; e 3) cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária (evasão fiscal).

A evasão fiscal é o uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. Entre os métodos usados para evadir tributos, estão: a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a contratação de notas fiscais, faturas, duplicatas.

Porém, também existem as consequência positivas, que são: 1) possibilidade de decadência do direito de constituir o crédito tributário; 2) não participação do devedor na constituição do crédito tributário.

Segundo o entendimento do Tribunal Farroupilha:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. 1. Deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação e o contribuinte realiza o respectivo pagamento, mesmo que parcial, de forma antecipada, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Agindo o contribuinte com dolo, fraude ou simulação, a decadência é regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, que prevê como termo inicial da contagem do prazo quinquenal para o lançamento de ofício o primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. 2. No caso concreto consta nos autos de lançamento que o contribuinte sonogou imposto, informando nas GIA'S valor inferior ao que consta nos livros fiscais da empresa. 3. Nos termos do art. 333, I do CPC, é ônus da parte autora comprovar a existência de fato constitutivo do direito alegado. No caso concreto a parte autora não apresentou qualquer prova de que não ocorreu asonegação fiscal e que as informações dos livros fiscais da empresa coincidiam com as GIA'S de pagamento do ICMS. Assim, não afastou o dolo nem a acusação de sonegação fiscal, de forma que deve ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN. 4. O crédito foi constituído dentro do prazo decadencial, não procedendo a irresignação recursal. 5. Os honorários de sucumbência foram fixados de forma inadequada, merecendo ser reduzidos para melhor atender ao disposto no art. 20, parágrafo 3º do CPC. RECURSO DE APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO. UNÂNIME. (Apelação Cível Nº 70055358782, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 20/11/2013). Data de Julgamento: 20/11/2013. Publicação: Diário da Justiça do dia 27/11/2013.

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. ICMS. DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO NÃO-RECOLHIDO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INOCORRÊNCIA. 2. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. INSUMO PARA PRODUÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. PROVA. INEXISTÊNCIA. 3. MULTA. SONEGAÇÃO. INFRAÇÃO FISCAL QUALIFICADA. 4. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. 1. Inexistindo prova do recolhimento do tributo, não há falar em lançamento por homologação. No lançamento por homologação, o contribuinte ou o responsável tributário deve realizar o pagamento antecipado do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art.

150, parágrafo 4º, do CTN). Se não houve pagamento antecipado, inexistente o que homologar, não sendo, em consequência, caso de lançamento por homologação, mas de ofício, previsto no artigo 149, V, do Código Tributário Nacional, cujo prazo decadencial se norteia pela regra geral do artigo 173, I, do mesmo código, tendo o fisco o prazo de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 2. O direito de crédito do ICMS sobre as mercadorias ou produtos ingressados no estabelecimento é assegurado pela Constituição Federal vigente e não pode ser impedido ou limitado se não pela própria Constituição. E isto se aplica tanto aos insumos utilizados na empresa, quanto aos destinados ao ativo fixo. A Constituição não faz restrição a créditos. Não discrimina as operações tributáveis. Todas são tratadas de forma igual. São geradoras de tributo em favor do Estado vistas sob a ótica do credor e geradoras de crédito de ICMS em favor do contribuinte. Caso concreto em que não comprovada a natureza das mercadorias. Impossibilidade do reconhecimento ao direito ao creditamento e afastamento da tese de violação ao princípio da não-cumulatividade pelo fisco. 3. O aproveitamento de créditos lançados nos livros fiscais e informados em GIA não é o mesmo que omitir receitas, deixando de registrá-los na contabilidade ou documentos fiscais, autorizando em razão disso incidência de multa privilegiada. 4. Honorários advocatícios. Verba irrisória fixada na sentença em face do elevado valor atribuído aos embargos. Majoração. RECURSOS PROVIDOS EM PARTE, POR MAIORIA. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70019383421, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arno Werlang, Julgado em 19/12/2007). Data de Julgamento: 19/12/2007. Publicação: Diário da Justiça do dia 28/02/2008.

Ementa: CREDITO FISCAL. LANCAMENTO DE OFICIO. A AUTORIDADE FAZENDARIA, DIANTE DA SUSPEITA DE SONEGACAO FISCAL, ESTA AUTORIZADA, PELA LEI MAIOR E POR LEIS INFRACONSTITUCIONAIS, A INVESTIGAR OS NEGOCIOS DO CONTRIBUINTE PARA DEFINIR A OCORRENCIA DE FATOS GERADO-RES. FATO GERADOR CONSTATADO. NA UTILIZACAO DE ELEMENTOS EXTRAIDOS DE INVENTARIO DE MERCADORIAS, DE ESCRITURACOES EM LIVROS FISCAIS E DE DEPOSITOS BANCARIOS DO CONTRIBUINTE, PODE SE AVALIAR A OCORRENCIA DE FATO GERADOR E DO MONTANTE DO DEBITO FISCAL. APELACAO IMPROVIDA. (Apelação Cível Nº 590039053, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Tupinambá Miguel Castro do Nascimento, Julgado em 25/09/1990).

É de suma importância destacar que não são todos os comportamentos contraditórios que devem ser proibidos e/ou sancionados. As atitudes das partes de relações jurídicas teriam que ser imutáveis e independentes dos fatores externos, o que de uma forma ou outra também poderia gerar dano. Destaca-se que não basta uma atitude incoerente para se fazer uso do princípio. Essa incoerência deve ferir a confiança da outra parte e/ou de terceiro e, conseqüentemente, causar danos.

Existem basicamente três elementos para a caracterização do “venire”: comportamento ou conduta inicial; geração de expectativa; e investimento na expectativa gerada; ou seja, um estado de confiança, o comportamento contraditório e o dano causado pela contradição.

3.2 Princípio da Boa-Fé Objetiva

Quanto aos princípios constitucionais, em especial o da boa-fé objetiva, executado e exequente na execução fiscal devem respeitá-lo, uma vez que este princípio, mesmo tendo origem no direito privado, tem sua aplicabilidade no direito público, assim, sendo cabível uma ligação no direito tributário, em especial, quando oposta a defesa pelo devedor através dos embargos à execução fiscal.

Vale citar as palavras de Gabriel de J. Tedesco Wedy:

A boa-fé objetiva tem fundamento constitucional. Assim, a sua aplicação não se deve restringir a relações contratuais ou mesmo a relações privadas, devendo se infiltrar por todos os ramos do direito. A falta de regulamentação positiva do *nemo potest venire contra factum proprium*, acaba por facilitar a aplicação da cláusula geral da boa-fé naqueles campos em que ela não é aplicada rotineiramente, como na esfera extracontratual e em face da administração pública. A proibição do comportamento contraditório aparece aí como expressão do princípio constitucional da solidariedade social de forma direta ou por quaisquer meios que lhe sirvam de expressão mais concreta, como os princípios da igualdade e da moralidade administrativa (2010, p. 255).

Pode-se dizer que, na falta de norma específica que consagre o *nemo potest venire contra factum proprium*, sua inclusão no âmbito da cláusula geral de boa-fé objetiva facilita a sua aplicação às relações privadas.

Ainda, o princípio da boa-fé objetiva tem aplicação para verificar e frear toda tentativa de abuso de direito por parte do devedor ou credor na execução fiscal. Conforme dito por Gabriel de J. Tedesco Wedy:

O comportamento contraditório nada mais é do que um abuso de direito por violação da boa-fé. O comportamento contraditório é abusivo, pois é um comportamento que, embora pareça lícito, se torna ilícito, ou inadmissível. E isto justamente porque seu exercício, examinado em conjunto com um comportamento anterior, afigura-se contrário à confiança despertada em outrem, o que revela, no âmbito normativo, contrariedade à boa-fé objetiva. Dessa forma, o comportamento contraditório é vedado pelo direito por uma questão de justiça. Assim, aquele que se comporta reiteradamente de um modo, despertando a confiança em outrem, e posteriormente, altera o seu agir, agindo de forma oposta, causando prejuízo ao destinatário do comportamento anteriormente confiável, está violando o princípio da boa-fé objetiva (2010, p. 256).

Assim, o princípio da boa-fé no direito tributário possui incidência direta na relação jurídico-tributária gerando direitos e obrigações tanto para o fisco como para o contribuinte.

Também é possível concluir que o referido princípio é um mecanismo para coibir a elisão fiscal, e eventuais arbítrios e ilegalidades cometidas pelo fisco em face do contribuinte.

A proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva nas relações jurídicas é destaque, especialmente no Direito Civil e no Direito Administrativo. Na área civil, a boa-fé objetiva é alçada a requisito para a formação de uma relação obrigacional legítima, e como princípio contratual é uma fonte de uma série de direitos e deveres anexos, que servem igualmente a ambas as partes. Na área Administrativa, a confiança legítima é princípio invocado como limite à revisão de atos administrativos concretos e ao exercício do poder normativo. Quanto à eficácia temporal, os atos administrativos, que decorrem de lei, seguem a regra da irretroatividade.

No Direito Tributário, existe uma série de situações que requerem a proteção de expectativas geradas e a responsabilidade por danos causados por quebra da confiança ou por atos contrários à boa-fé objetiva.

A segurança jurídica em matéria tributária recebeu atenção especial do constituinte, pelo número expressivo de princípios e regras destinados a sua efetivação. Não existe Estado de Direito sem segurança jurídica. No Direito Tributário, a segurança jurídica é afirmada a partir da irretroatividade de normas para fatos geradores já ocorridos e da previsibilidade de situações jurídicas que tendem a acontecer.

A realização da segurança jurídica através do Direito Tributário é diretamente proporcional à eficácia dos princípios constitucionais tributários. Quanto maior a concretização das limitações constitucionais ao poder de tributar e dos demais princípios constitucionais tributários, maior será a segurança jurídica nas relações tributárias.

Nas palavras de Tiago da Silva Fonseca:

A irretroatividade consiste em garantir que os efeitos das leis tributárias publicadas atinjam situações posteriores e preservem fatos geradores ocorridos no passado. A irretroatividade é meio de proteção do particular diante do Estado: o contribuinte não pode ser surpreendido por mudanças normativas que agravem as condições a partir das quais ele orientou a sua conduta (2010, p. 212, revista fesdt, nº5).

A relação obrigacional tributária dos aspectos da norma são definidos na lei vigente à época do fato gerador, determinando assim a atuação da fazenda. A irretroatividade para ser efetiva depende de uma interpretação extensiva, de modo que a previsibilidade oriente não só os atos normativos, mas também os atos administrativos e as decisões judiciais. Exemplo: se a administração prevê um programa de parcelamento e altera as condições de concessão, adicionado requisitos e condições, não pode excluir aqueles que já se beneficiaram e que não atendem às novas exigências.

Com as obrigações tributárias bem definidas, a ponto de permitir que o contribuinte antevêja quanto pagar e o que o Fisco realmente pode cobrar, fatalmente haveria uma redução na quantidade de conflitos e filtraria as demandas judiciais, permitindo ao Judiciário conferir maior atenção a causas novas e de maior repercussão.

Conforme ensinamento de Fonseca:

Importante observar que, atualmente, a par da garantia de irretroatividade, que volta a sua proteção para o passado, há também que se criarem mecanismos para assegurar o futuro, ainda mais se considerarmos a relação continua que existe entre Fisco e contribuinte. Ainda que seja uma relação advinda de fatos geradores e tributos diferentes, grande parte das relações jurídicas (circulação de mercadoria, aquisição de renda, prestação de serviço, etc) faz nascer uma obrigação tributária (2010, p. 213, revista fesdt, n°5).

A proteção da confiança legítima é necessária quando uma parte pratica ato que gera expectativas em outra e posteriormente age de modo contraditório, frustrando as expectativas induzidas e provocando danos em razão da quebra da confiança legitimamente criada. A proteção da confiança visa operar uma mudança paradigmática na relação jurídica obrigacional, assim como operou a revisão da relação jurídica obrigacional contratual. Antes fundada na autonomia da vontade, a obrigação contratual para ser considerada legítima, passou a exigir a observância dos ditames da justiça contratual, da proteção da boa-fé objetiva dos contratantes e da função social do contrato. A obrigação fiscal antes fundada exclusivamente na legalidade, agora passa a depender da observância de outros princípios, como o da confiança legítima.

A arguição desta confiança fica condicionada a alguns requisitos, sob pena de ser desprestigiada como princípio e vulgarizada como pretexto para se esquivar do cumprimento das obrigações tributárias. São alguns dos requisitos os seguintes: 1) atos aptos a suscitar

expectativas ou criar situações de confiança; 2) boa-fé da parte que age em função da confiança e sofre prejuízos por conta disso; e 3) não haja outro princípio a ser ponderado que imponha a alteração da situação jurídica.

A boa-fé do que confiou na relação tributária, é pressuposto essencial para permitir uma recomposição, porquanto o princípio da confiança legítima não pode ser meio para escapar da aplicação da norma fiscal. Um direito fundamental, quando invocado de forma desarrazoada, desautorizada ou indiscriminada, acaba perdendo seu sentido e, por conseguinte, perdendo a força normativa. O princípio da confiança legítima deve ser mais uma garantia na relação jurídica tributária e não um salvo-conduto para fraudadores e sonegadores.

Nas palavras de Manuel Carneiro da Frada:

Nesta dimensão, a responsabilidade pela confiança guarda um nexo específico com a realização de justiça do caso singular; traduz a respectiva pressão individualizadora sobre a tendência generalizadora do sistema jurídico. A sua consagração dogmática assume-se, no fundo, como instrumento de reequilíbrio de um conjunto de normas que, sem ela sacrificaria desmasiadamente a justiça à segurança. Por isso, ela toca o nó górdio desta polaridade do Direito e dos valores supremos que o determinam; se situada para além do conjunto de normas que compõem o sistema, assumindo por sobre isso ainda a tensão entre a Lex positiva e os imperativos do próprio Direito. Cremos mesmo que a admissão de uma responsabilidade pela confiança se inscreve na necessidade de realização ativa e integral da intencionalidade jurídica profunda que preside a determinado complexo de normas. É isso que a valida e legitima. Pelo que não pode, por outro lado, essa responsabilidade constituir um pretexto para subversão do sistema jurídico e abalo das suas traves mestras (2001, p. 881).

O fortalecimento da confiança legítima como direito fundamental transforma as normas que a definem e que a realizam em normas de aplicação obrigatória e imediata (art. 5º, §1º, CF), bem como confere maior legitimidade para coibir abusos dos Poderes Legislativos, Executivo e Judiciário.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

A doutrina e jurisprudência já identificam algumas formas de atuação do Poder Executivo que contrariam a confiança legítima. São exemplos: a) aplicação de penalidades a

contribuintes que agiram em conformidade com instruções ou informações fornecidas pelo próprio Poder Público; b) uso de analogia ou de interpretação econômica na fixação do tipo tributário, ao interpretar o art. 116, parágrafo único, do CTN, como cláusula geral antielisiva; c) reversibilidade do lançamento por erro de direito ou por violação dos fatos.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Já o Poder Judiciário fere a segurança jurídica por meio da instabilidade jurisprudencial gerada pela aplicação, em processos ainda em curso, de mudanças de entendimento, que alteram teses já consolidadas. A jurisprudência em Direito Tributário vincula a atuação e cria confiança tanto do contribuinte como da Fazenda. A aplicação das alterações jurisprudenciais para casos futuros, além de atentar contra a confiança nas decisões judiciais, estimula tanto a Fazenda Pública como o contribuinte a manterem as suas demandas “se arrastando” no Poder Judiciário, na esperança de superveniência de uma mudança mais favorável. Assim, o Judiciário deixa de ser um Poder constituído para estabilizar as relações jurídicas para se transformar em um balcão de apostas.

No Direito Tributário, a boa-fé objetiva acompanha o princípio da confiança legítima, no sentido de garantir a relação jurídica com a previsibilidade das situações, com a definição das normas específicas anteriores ao fato gerador e com a segurança na aplicação nos termos dos ditames legais.

A boa-fé objetiva cria direitos e deveres para ambos os sujeitos da obrigação tributária. Não pode uma parte arguir a proteção de boa-fé contra atuação da parte aposta se também age contrariando os deveres de proteção, informação e cooperação.

Assim, deve ser a boa-fé objetiva tomada como princípio da relação jurídica, cuja fonte de proteção possa ser invocada por ambas as partes da obrigação. Por ser meio de se proibir comportamentos contraditórios de uma parte diante da outra e por ter como fundamentos a solidariedade social.

CONCLUSÃO

Todo o ordenamento jurídico constitucional tem como objetivo mediato ou imediato o de concretizar o ideal de dignidade da pessoa humana, que se expressa através da efetivação de direitos fundamentais que possibilitem o desenvolvimento dos atributos da personalidade.

Todos os princípios previstos para o Sistema Tributário Nacional devem ser ponderados de modo a tomar a relação tributária mais condizente com os elementos que caracterizam um cenário de justiça fiscal. Somente uma relação jurídica mais justa pode levar à situação que Michel de Bouvier define como de “consentimento do tributo”.

Uma obrigação consentida é quase que sinônimo de uma obrigação cumprida. Não se espera que o “consentimento do tributo” implique algum tipo de satisfação em pagar um imposto, taxa ou contribuição. Sendo um dever que acarreta perda patrimonial, não há quem, em sã consciência, tenha prazer em destacar parte de sua renda, direitos ou faturamento, em prol de um “fundo sem fundo” como é o Estado.

O que se espera é que o consentimento implique uma maior aceitação tributo. Que o tributo não seja visto como troca, mas como fator de solidariedade, que possibilita a satisfação dos objetivos da República. Isso certamente levaria a uma diminuição de litígios, de conflitos judiciais, de execuções fiscais intermináveis que na maioria das vezes, restam totalmente infrutíferas.

Se existe a desconfiança do particular em face da Fazenda Pública, ante o seu furor arrecadatório, existe também o ceticismo do Fisco, ante as mais variadas manobras evasivas e o elevadíssimo índice de inadimplência dos contribuintes. A afirmação da segurança jurídica na relação tributária é o principal meio para tornar tal vínculo menos conflituoso, antagônico e problemático.

Vale citar o julgado RESP nº 0015073, de Rel. Min. Peçanha Martins, de 27/4/94:

Tributário. Importação. Apreensão de mercadoria estrangeira adquirida no mercado interno. Pena de perdimento. Terceiro de boa-fé. Precedentes. A aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante nota fiscal emitida por firma regularmente estabelecida para integrar o ativo imobilizado da empresa gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao Fisco a prova em contrário. Recurso conhecido e provido.

O que o STJ decidiu foi considerar que a aplicação da boa-fé, no caso concreto, foi sustentada pela razoabilidade. Esta inter-relação de princípios acabou predominando legitimamente, no entendimento do excelso pretório, sobre o comportamento legal do fisco que, na adjetivação de Ricardo Aziz Cretton, “*não passou de uma ação simplista e redutora*”.

A fundamentação legal da presença da boa-fé no Direito Tributário está na interpretação dos artigos 109 e 110 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Conforme dito por Aliomar Baleeiro (2004), “o conteúdo genérico do artigo 109 está desdobrado no artigo 110”. Assim, tem-se que princípios gerais do Direito Privado podem ser utilizados para pesquisa da definição do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários e muito menos nas estabelecidas por normas constitucionais federais ou estaduais ou por Leis Orgânicas para definir ou limitar competências tributárias.

A obrigação como processo pode ser analisada no Direito Tributário por meio de fases que deverão ser estudadas individualmente e em todas suas fases da obrigação como processo tributário, deve sempre ser respeitado o princípio do devido processo legal administrativo.

O princípio da boa-fé objetiva esta em todos os campos do Direito. Na área Tributária, a presença da boa-fé objetiva é muita vezes limitada e se resume em proteger terceiros envolvidos em relações fiscais entre contribuinte e Estado e, principalmente, entre o próprio contribuinte e o Estado, o que deveria ser utilizado como regra e não como exceção.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*, 16. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

Aliomar Baleeiro, Imprensa: Rio de Janeiro, Forense, 2004. Descrição Física: 1063 p, ISBN: 8530905067 Referência: 2004, Disponibilidade: Rede Virtual de Bibliotecas, Localização: AGU, STJ, Norma Referenciada: Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Direito tributário brasileiro.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário, esquematizado*. – 5 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 17 mai. 2015.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 mai. 2015.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm>. Acesso em: 17 mai. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

Código de Processo Civil. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869compilada.htm, LEI Nº 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973. Vigência Vide Lei nº 13.105, de 2015.

Daniel Amorim Assumpção Neves. Imprensa: São Paulo, Gen, Método, 2011, Descrição Física: lii, 1536 p. ISBN: 9788530933890, Referência: 2011. Disponibilidade: Rede Virtual de Bibliotecas Localização: STJ, TJD, TST, Norma Referenciada: Lei nº 5.869, de 11 de Janeiro de 1973. Manual de direito processual civil.

DINAMARCO, Cândido Rangel. [HTTP://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/Defesa](http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/Defesa) do executado: obje%C3%A7%A3o de prC3%A9-executividade.

Dhein Karin, Aline. *O ICMS e o Princípio da Não Cumulatividade*, 2006, Ijuí/RS.

FERREIRA, Reinaldo Alves. *Dos embargos do executado à luz da Lei nº 11.382/2006*.

FONSECA, Tiago da Silva. Os princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva no Direito Tributário. *Revista FESDT*, Local, n. 5, p. 212, 2010.

FRADA, Manuel Carneiro da. *Teoria da Confiança e Responsabilidade Civil*. Local: Editora, 2001.

FURASTÉ, Pedro Augusto. *Normas Técnicas para o Trabalho Científico: Explicitação das Normas da ABNT*. 16.ed. Porto Alegre: Dáctilo Plus, 2012.

Lei nº 6.537 de 1973.

http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/ri_o_grande_do_sul/leis/1973/lei_6537_de_27-02-1973.htm

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*, 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). *Execução Fiscal Aplicada: Análise Pragmática do Processo de Execução Fiscal*. Salvador – Bahia, Editora Juspodivm , 2012.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de Direito Processual Civil*. Editora, 2011.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência*.

BIBLIOTECA UNIVERSITÁRIA MARIO OSORIO MARQUES (Org.). *Trabalhos Acadêmicos: Apresentação, Referências e citações*. 2.ed. Ijuí: Editora Unijuí, 2014.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. *O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário*, 2010.

http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/Defesa_do_executado:_obje%C3%A7%C3%A3o_de_pr%C3%A9-executividade

Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. <http://www.tjrs.jus.br/site/>

STJ. <http://www.stj.jus.br/SCON/>

STF. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>