

AÇÃO CAUTELAR FISCAL E COISA JULGADA PREJUDICIAL: A RELEITURA DA LEI N. 8.397/1992 COMO PAUTA CONCRETIZADORA DO DEVIDO PROCESSO TRIBUTÁRIO E DO COMBATE A FRAUDES FISCAIS ESTRUTURADAS

Rodrigo Cesar Falcão Cunha Lima de Queiroz¹

Resumo: O presente artigo objetiva analisar a medida cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992 à luz do sistema processual vigente. Encarrega-se de avaliar a aptidão para formação da coisa julgada prejudicial do artigo 503, § 1º, do CPC/2015, sobre a *ratio decidendi* da tutela cautelar fiscal fundada na responsabilidade tributária de grupos econômicos estruturados para a finalidade malsã de alienação, blindagem e ocultação de bens em fraudes à execução fiscal. Para tanto, mediante um exame legal, jurisprudencial e doutrinário, parte da problemática em torno da efetividade da via cautelar fiscal e avança à sua releitura neoprocessual como meio ao justo e eficiente desenvolvimento finalístico do processo cautelar fiscal. Ao final, concebe o diálogo das fontes e a coisa julgada sobre a questão prejudicial decidida na ação cautelar fiscal como pautas promotoras do devido processo tributário e do combate a fraudes fiscais estruturadas.

Palavras-chave: Coisa julgada sobre questão prejudicial. Direito processual tributário. Fraudes fiscais estruturadas. Grupos econômicos de fato. Responsabilidade tributária.

INTRODUÇÃO

Sob a louvável perspectiva instrumental do processo, este não é fim em si mesmo, mas instrumento para, com eficiência, oferecer solução para crises jurídicas levadas ao Estado-Juiz, sendo, pois, dirigido ao fim precípua de concretizar o direito material em situações de violação ou ameaça à ordem, de buscar a primazia da paz social, estado mais próximo do ideal de Justiça.

Para cumprir tal desígnio, a relação processual deve ter escopo voltado à concretização do direito material que lhe subjaz, rumando a esse fim para que o mister jurisdicional seja apto a efetivar o direito no plano fático. E, à vista desse norte e da complexidade das relações sociais objeto do direito material, emana o encargo do direito processual de ofertar amplo instrumental à resolução dos conflitos pela via jurisdicional, sempre com respeito aos valores mais primazes.

No direito processual tributário, como um desses mecanismos à resolução de conflitos

¹ Mestre em Direito Constitucional pela UFRN. Pós-graduando em Direito Tributário pela PUC-SP. Bacharel em Direito pela UFPB. Procurador do Estado de São Paulo. *E-mail:* rodrigocunhalima@hotmail.com.

em torno da concretização do direito material, alça grande importância, máxima para tutela do interesse público e combate a fraudes fiscais estruturadas², o instituto da ação cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992, sobretudo ao esse preconizar uma resposta rápida para acautelamento de obrigações tributárias em situações de risco associado ao trâmite normal da exação fiscal, como se vê, comumente, em casos de créditos em face de empresas integrantes de grupos econômicos criados para fraudar o Fisco através de práticas de alienação, blindagem e ocultação de bens.

Conquanto a medida cautelar fiscal ocupe posição de destaque no aparato à disposição do ente tributante à recuperação de créditos, tal, como produto do sistema positivista inaugurado pelo Código de Processo Civil de 1973 – CPC/1973, revogado, carece da efetividade ínsita às normas processuais fundamentais do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, hoje em vigor e voltadas à promoção de um processo civil dirigido à plena satisfação do direito material tutelado, em tempo razoável e de modo eficiente, sem excessos ou formalismos exacerbados.

Com efeito, emerge que tal espécie processual deixa, não raras vezes, como instrumento que deveria ser à proteção do bem da vida que lhe dá suporte, de promover, na velocidade e na extensão exigidas pelo panorama fático, a proteção almejada pela via do acautelamento de bens para a garantia de obrigações tributárias. Sobretudo das devidas por sujeitos passivos tributários que, integrados em grupos econômicos fraudulentos, valem-se dessas estruturas para perpetrar rápidas manobras de esvaziamento patrimonial como meio à frustração dos créditos tributários.

Por assim ser, tem-se um cenário em que a observância à forma prescrita na origem para a via cautelar fiscal, além de não refletir a instrumentalidade do processo consagrada pelo novo processo civil, ainda favorece tumultos processuais e episódios de abusos e excessos na defesa. Mormente pelos terceiros integrados nas fraudes fiscais e responsáveis tributários que, com frequência, em face de provas robustas trazidas pelo Fisco, exercem amplo direito de defesa na lide cautelar e, com o intento de perpetuarem a discussão como via à subversão das obrigações tributárias, em abuso de direito, replicam as suas defesas já desacolhidas pelo Judiciário nas execuções fiscais referentes aos créditos acautelados pelos bens indisponibilizados naquela.

À vista dessa problemática é que se debruça o artigo, que busca, através de estudo legal, jurisprudencial e doutrinário, reler a ação cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992 a partir do CPC/2015, concebendo a formação da novel coisa julgada prejudicial sobre a responsabilidade tributária de grupo econômico de fato³ analisada como questão prejudicial no feito cautelar

² Ora, o termo *fraude fiscal estruturada* remonta ao artigo 20, § 2º, item 1, da Lei n. 6.374/1989, do Estado Paulista, ligando-se à organização ou associação formada com o fim “de implementar esquema de evasão fiscal mediante artifícios envolvendo a dissimulação de atos, negócios ou pessoas, e com potencial de lesividade ao erário”.

³ No artigo, a expressão *grupo econômico de fato* se reporta à associação de empresas que, conquanto ligadas entre si por vínculos fáticos intrincados (identidade de sócios, endereço, contador e funcionários, confusão patrimonial

fiscal, máxime como meio à consecução, nas execuções fiscais acauteladas, da eficiente satisfação dos créditos fiscais frustrados mediante fraudes. Isso, destarte, como via à compatibilização entre lei processual e interesse público e à promoção da eficiência processual, da prevenção de abusos no direito de defesa e do combate às fraudes fiscais estruturadas.

1. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E A CUSTOSA FUNÇÃO DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: A AÇÃO CAUTELAR FISCAL COMO UM MEIO À EXAÇÃO EFICIENTE E AO COMBATE A FRAUDES FISCAIS ESTRUTURADAS

Examinando o tributo à luz da cadeia de positivação do direito⁴, tem-se que a verificação da norma jurídica tributária no mundo fenomênico – *com subsunção de um panorama fático à norma de incidência tributária* – sucedida pela respectiva constituição do crédito tributário pelo lançamento não bastam, comumente, à satisfação do fim maior da atividade de tributar, qual seja, o de carrear aos cofres públicos recursos destinados ao atendimento do interesse público.

Pelo contrário, é mister, com frequência, sobretudo pela falibilidade ofertada pelo livre-arbítrio ao *dever-ser* jurídico, a progressão no *iter* normativo, alçando-se, pelo amadurecimento da linguagem, uma norma jurídica gradativamente mais individual e concreta e, pois, dotada de uma carga de exigibilidade crescente, a ponto de poder culminar, inclusive, na afetação, sob a batuta jurisdicional, do patrimônio particular como via à sub-rogação na obrigação tributária.

Nesse prisma, em que o grau máximo de exigibilidade da norma tributária se condiciona à jurisdição, ocupa posição de relevo na cobrança fiscal a pretensão exercida pelo Estado junto ao Poder Judiciário por meio da execução fiscal, que, fundada na Lei n. 6.830/1980, possibilita ao credor tributário, com fulcro em certidão de dívida ativa – CDA (norma individual e concreta executiva) e ante a persistência do estado de inadimplemento pelo sujeito passivo, a satisfação do tributo através da expropriação dos bens desse⁵, enquanto um instrumento tendente a realizar o direito material tributário e a superar a crise de satisfação em torno da obrigação tributária.

Em que pese o instrumento executivo fiscal seja modelo, por excelência, à manifestação

e garantias cruzadas etc.), não são *coligadas* (Artigo 1.097 do CC/2002), inexistindo participação societária de umas nas outras, ou *coordenadas* via convenção formal de grupo de sociedades (artigo 265 da Lei n. 6.404/1976).

⁴ Sobre o ciclo de positivação da norma tributária, que parte da competência e se exaure no pagamento do tributo, dispõe Rodrigo Dalla Pria: “Em caso de não-pagamento espontâneo do crédito pelo sujeito passivo, da obrigação tributária, uma série de outros atos se sucederão, prolongando a cadeia do processo de positivação, como v.j., a inscrição em dívida ativa, com a expedição de outro ato administrativo, i.é., a certidão de dívida ativa – CDA, espécie do gênero título executivo extrajudicial que, como o lançamento, configura norma jurídica, caracterizada pelos atributos de liquidez, certeza e exigibilidade. Este ato-norma, por sua vez, nada mais é que um estágio mais avançado do processo de positivação da norma jurídica tributária” (*in* CONRADO, Paulo Cesar, 2003. p. 53/54).

⁵ Sobre a CDA e a execução fiscal no ciclo de positivação da norma, vide: PRIA, Rodrigo Dalla, 2020. p. 443/444.

do grau de exigibilidade forte da norma tributária, certo é que aquele, na realidade, no mais das vezes, carece da esperada efetividade, inviabilizando a ideia de eficiência na cobrança fiscal.

Nesse viés, o Relatório *Justiça em Números 2020*, do Conselho Nacional de Justiça⁶, consigna que “Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário”, e justifica a assertiva afirmando que tal via processual, dotada de um tempo médio de tramitação de 8 (oito) anos, “[...] acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso”, acarretando um exorbitante impacto no estoque processual do Poder Judiciário, por agravar em 8,1% (oito vírgula um por cento) a taxa de congestionamento desse poder, que transitou, no ano de 2019, em 68,5% (sessenta e oito vírgula cinco por cento).

Avaliando-se as causas deste cenário de ineficiência dos executivos fiscais – *que põe em xeque o objetivo da Lei n. 6.830/1980*⁷, *qual seja, o de criação de um modelo de cobrança fiscal enxuto, ágil e efetivo* –, emergem, em destaque: (i) vicissitudes sistêmicas, que remontam à própria estrutura do sistema jurídico, à vista das quais se exerce uma atividade executiva fiscal já, na origem, eivada de carga de insucesso, máxime diante do longo íterim entre fato gerador tributário e tentativas de localização e constrição de bens do sujeito passivo, e, também, de modo qualificado; (ii) o aproveitamento, por vários sujeitos passivos tributários, da demora e da baixa eficiência da cobrança fiscal em prol do intento de perpetrarem um inadimplemento sistemático das obrigações tributárias, mediante práticas malsãs e incursas em fraudes à lei.

A partir dessas circunstâncias *supra*, sobrevém um cenário marcado por desmesurados gastos públicos, *afogamento* e demora na função jurisdicional e executivos fiscais em curso há anos sem êxito, frequentemente caracterizados por embaraços muitas vezes conducentes à extinção dos tributos pela prescrição intercorrente do artigo 40, § 4º, da Lei n. 6.830/1980, combinado com o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional – CTN, tais como: falta de localização do devedor; ausência de pagamento da dívida; oferta de bens inidôneos à garantia do débito; reiterados episódios de celebração e de rompimento de parcelamentos como meio à subversão das vias executivas e, sobretudo; inexistência de bens penhoráveis, muitas vezes em relação a devedores que, em que pese sejam detentores de grande potencial econômico, mantêm mecanismos de rápido esvaziamento patrimonial (cessão de créditos, ocultação e blindagem de bens) dirigidos à perpetração de um inadimplemento tributário sistemático e fraudulento.

Visando remediar o referido panorama de modo a imprimir eficiência à cobrança fiscal pela via processual, emerge que, conquanto o saneamento das vicissitudes intrassistêmicas seja

⁶ CNJ – Conselho Nacional de Justiça, 2020. p. 155/161.

⁷ Nesse sentido, vide artigo de membro da comissão da Lei n. 6.830/1980: SZKLAROWSKY, Leon Frejda, 1997.

deveras complexo e demande esforços não só no campo da aplicação do direito, mas, sobretudo, nas searas da remodelação do sistema tributário e da própria organização judiciária, a contenção do inadimplemento sistemático perpetrado via fraudes por devedores que se locupletam a partir da velocidade da exação fiscal pode ser implementada eficazmente sob a égide do ordenamento em vigor. Isso mediante um *law enforcement* tutelado pelo instrumento processual adequado e com base no fato de o sistema jurídico já possuir normativa direcionada e apta a expurgar, do mundo, a validade de atos em fraude à lei, em abuso de direito e em desvio de finalidade.

Nesse contexto da impressão de eficiência à atividade de recuperação de créditos por meio do endereçamento mais pontual dos casos de inadimplência tributária fraudulenta, exsurge de grande relevância a via processual da ação cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992, que, apesar de não satisfativa e, pois, voltada à garantia da efetividade da tutela buscada na ação executiva fiscal, detém o escopo de, buscando conter uma situação de urgência que põe em xeque o êxito da cobrança fiscal, amealhar, pelo caminho da indisponibilização patrimonial, bens aptos a:

[...] garantir a eficácia dessas técnicas [ordinárias de constrição do patrimônio do executado prescritas na Lei 6.830/1980] nas situações em que o devedor fiscal põe em risco o patrimônio necessário a garantir a satisfação do crédito fiscal inadimplido [...]

Estamos a falar, portanto, de demanda cautelar típica, pois voltada a garantir a eficácia da tutela jurisdicional a ser exarada noutro processo, dito principal, que, em regra, é o processo executivo fiscal. Trata-se de instrumento forjado com vistas não apenas a evitar a consumação do que, tecnicamente, tem-se definido, no âmbito material, por ‘fraude à execução fiscal’, mas também de condutas outras que tenham por objeto frustrar a satisfação do crédito fiscal⁸.

Com efeito, como consignado no introito suprarreferenciado e sobremaneira ratificado pelo teor de sua norma instrumentalizadora, a Lei n. 8.397/1992, o êxito da medida cautelar fiscal na contenção do inadimplemento tributário fraudulento está em que, ao contrário da tutela executiva fiscal da Lei n. 6.830/1980, tal demanda acautelatória não fica vulnerável ao tempo da norma tributária, não está à mercê do íterim envolvido na cadeia de positivação da norma tributária e que concebe a ação executiva fiscal como uma *ultima ratio* na escala de cobrança da obrigação tributária. Ao contrário, consagra-se como meio adequado à prevenção dos riscos à eficiência da cobrança fiscal ofertados pela demora do processo de recuperação dos créditos tributários, os quais são, com frequência, instrumentalizados mediante as mais variadas práticas malsãs e em fraude à lei, perpetradas de modo a frustrar constrições sobre bens penhoráveis⁹.

⁸ PRIA, Rodrigo Dalla, 2020. p. 545/546.

⁹ Sobre o tema, elucida Thiago Oliveira de Matos: “[...] o fator tempo é essencial para a eficiência da Administração Tributária no enfrentamento de tais condutas, especialmente pelo risco de dispersão do patrimônio de fraudadores

Tanto é clara a utilidade do feito cautelar fiscal no endereçamento da urgência por vezes associada à recuperação de tributos que a própria Lei n. 8.397/1992 alça, em seu artigo 3º, como requisitos cumulativos à indisponibilização do patrimônio do polo devedor – *enquanto tutela provisória de urgência, na esteira da norma do artigo 300 do CPC/2015* – a demonstração: (i) da probabilidade do crédito que se busca acautelar – *fumus boni juris* –, mediante, via de regra, prova literal da constituição do crédito, e, inclusive; (ii) do perigo de dano ao erário ou risco ao resultado útil da lide executiva – *periculum in mora* –, este através da demonstração de alguma das circunstâncias elencadas nos incisos do artigo 2º do diploma normativo epigrafado.

E, especificamente, a partir da análise esmiuçada das hipóteses constantes do artigo 2º da Lei da Ação Cautelar Fiscal, denotativas da conjuntura de perigo da demora viabilizadora da indisponibilidade patrimonial acauteladora das obrigações tributárias, não há dúvidas de que muitas daquelas são características das fraudes fiscais estruturadas, sendo práticas frequentes de devedores que, tentando perpetuarem um inadimplemento tributário sistemático, valem-se da estruturação em grupo econômico como meio ao sucesso de um esquema de evasão fiscal, como um instrumento para a implementação de artifícios os mais diversos para a ocultação dos seus bens em prejuízo do credor fiscal, mediante dissimulação de atos, negócios e/ou pessoas.

São exemplos desse raciocínio e, pois, da adequação da via cautelar fiscal para combate às fraudes fiscais estruturadas e acautelamento das obrigações tributárias nesse contexto, a título ilustrativo, as seguintes hipóteses de cabimento, prescritas no artigo 2º da Lei n. 8.397/1992:

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

[...]

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

[...]

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

[...]

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

[...]

do Fisco quando constatados. Portanto, é imprescindível a rápida identificação dos fatos e, principalmente, a percepção do momento adequado para que a PGE lance mão de instrumento judicial voltado ao acautelamento do crédito tributário constituído pela autoridade fazendária. Tal instrumento é a medida cautelar fiscal. Essa medida processual visa ao incremento das ações da autoridade fazendária quando ameaçadas por práticas que coloquem em risco a efetividade da futura (ou corrente) cobrança fiscal, por impedirem-na ou dificultarem-na. Para Martins, para esse propósito, evidenciada “[...] a ocorrência de simulações, fraudes e outras condutas injurídicas, torna-se imprescindível que possa o Estado contar com mecanismos processuais aptos a impedir ou corrigir os nefastos efeitos de comportamentos de tal natureza” (MATOS, Thiago Oliveira de, 2020. p. 74).

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

Com efeito, a partir do exame casuístico da enunciação legal, emerge que suas hipóteses se subsumem aos casos de inadimplemento tributário sistemático que, enquadrados no conceito de fraudes fiscais estruturadas do artigo 20, § 2º, item 1, da Lei n. 6.374/1989, são perpetrados mediante a integração de sujeito passivo tributário em um grupo econômico de *fachada*, no qual, apesar da autonomia *de jure* das pessoas nesse envolvidas, é, de fato, uma unidade frequentemente estruturada por empresas desprovidas de vida empresarial própria, objetos de comando central único e dirigidas à realização de um interesse comum¹⁰, qual seja, o de, por meio da frustração das obrigações tributárias e vias executivas respectivas, maximizarem os lucros oriundos das operações tributadas praticadas pela empresa operacional do grupo.

Isso porque, em termos práticos, tal interesse comum ínsito aos grupos econômicos formados para a prática de fraudes fiscais estruturadas é não raras vezes concretizado mediante rápidas manobras distributivas do patrimônio gerado pelas atividades da empresa operacional e sujeito passivo tributário do grupo nas esferas pessoais das demais empresas nesse integradas, através dos mais diversos artifícios dissimulados de alienação, blindagem e ocultação de bens, sempre de modo a empreenderem o máximo afastamento possível dos bens e ativos do grupo da esfera pessoal da empresa que sói ser a devedora tributário do núcleo empresarial, a fim de que, diante de eventual pretensão executiva fiscal, esta reste completamente frustrada por falta de localização de bens penhoráveis da titularidade da empresa sujeito passivo tributário.

São casos, pois, em que as personalidades jurídicas de diversas empresas do grupo são criadas com propósito ilícito e a finalidade desviada de serem meras camadas de proteção entre o patrimônio obtido pelo grupo a partir das operações tributadas e a responsabilidade dirigida à satisfação da exação tributária, funcionando, pois, para receberem e serem meras depositárias jurídicas dos bens do grupo, a ponto de que a empresa operacional e devedora tributária não possua bens em nome próprio, mas alienados, blindados e ocultados na esfera dessas empresas patrimoniais do núcleo, de forma a não ostentar, *prima facie*, patrimônio apto à satisfação do crédito tributário, nos moldes precisos do descritor normativo ensejador da ação cautelar fiscal.

Daí porque resta legítimo, nas circunstâncias abordadas e com arrimo nos artigos 2º e 4º, § 2º, da Lei n. 8.397/1992, o ajuizamento da ação cautelar fiscal como meio efetivo à pronta

¹⁰ Acerca da definição de *interesse comum*, mormente para fins da responsabilidade tributária do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, destaca-se o escólio de Maria Rita Ferragut: “não há consenso no Judiciário do que venha a ser ‘interesse comum’ (prática comum do fato gerador, interesse econômico ou fraude). A norma é utilizada em casos de abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade, vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, transferências de recursos para os integrantes do grupo, conluio, blindagem patrimonial, falta de capacidade operacional e confusão patrimonial” (FERRAGUT, Maria Rita, 2020. p. 223).

indisponibilização de bens aptos à garantia e à posterior satisfação de obrigações tributárias inadimplidas mediante fraudes fiscais estruturadas, a qual, no caso, é passível de promoção não apenas em face da empresa operacional do grupo fraudulento que praticara o fato gerador do tributo, que, em virtude do esquema fraudatório, não possui bens em seu nome, mas, sobretudo, das empresas patrimoniais do referido núcleo econômico, que, detentoras de interesse comum, participantes ativas da fraude fiscal estruturada e guardiãs do patrimônio do núcleo fraudulento, são, também, sujeitos passivos, responsáveis solidários pelos tributos que se busca efetivar, *ex vi* dos incisos do artigo 124 do Código Tributário Nacional, o segundo desses, em específico, combinado, no Estado de São Paulo, com o artigo 10, XIV, da Lei Estadual n. 6.374/1989^{11,12}.

À luz do raciocínio supratecido, não se olvida da relevância do instituto da ação cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992 à garantia da higidez do sistema tributário e ao acautelamento e à impressão de eficiência à atividade estatal de recuperação de créditos fiscais, sobretudo em um cenário em que o enfrentamento do inadimplemento tributário sistemático, perpetrado por meio de fraudes fiscais estruturadas, pressupõe ampla urgência no endereçamento do problema. Isso, sobretudo, a partir do seu extenso escopo de indisponibilização de bens e direitos de devedor tributário para fins da cobertura não apenas de uma execução fiscal específica, mas, como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça¹³, de todo o passivo tributário por aquele ostentado.

Todavia, a despeito de sua importância e de seu papel rumo à efetivação e à eficiência

¹¹ Consoante a Lei n. 6.374/1989, do Estado de São Paulo, instituidora do ICMS, no inciso XIV do seu artigo 10, “São também responsáveis: [...] solidariamente, a pessoa natural ou jurídica que tiver participado, de modo ativo, de organização ou associação constituída para a prática de fraude fiscal estruturada, realizada em proveito de terceiras empresas, beneficiárias de esquemas de evasão de tributos, pelos respectivos débitos fiscais”.

¹² Referendando o entendimento sobre a possibilidade de indisponibilização, por meio da ação cautelar fiscal, de bens de pessoas integrantes de grupo econômico de fato formado para a prática de fraudes fiscais estruturadas, diante da responsabilidade solidária de tais empresas associadas, emergem precedentes do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme ilustra a ementa a seguir: “AGRAVO DE INSTRUMENTO - CAUTELAR FISCAL - Pretensão à decretação da indisponibilidade de bens de pessoas físicas e jurídicas integrantes de grupo econômico de fato, de forma a garantir pagamento de débito de ICMS declarado e não pago em montante elevado - Possibilidade - Configurado grupo econômico de fato e fraude, agindo os requeridos em conluio de forma a blindar o patrimônio e frustrar as tentativas de recebimento do valor devido - Inteligência do Art. 124, I e II, do CTN c.c art. 10, XVIII, da LE 6.374/89 - Hipótese de responsabilidade solidária - Impossibilidade de exclusão da responsabilidade da agravante pessoa física, que era administradora de várias empresas do extenso grupo econômico em períodos correspondentes aos fatos geradores - Desnecessidade de esgotamento dos meios constritivos, pois o pedido se respalda na Lei 8.397/92, e não no art. 185-A do CTN - Recurso não provido”. (TJSP. Agravo de Instrumento n. 2098877-43.2020.8.26.0000, Relator Desembargador Reinaldo Miluzzi, da Sexta Câmara de Direito Público, julgado em 14 set. 2020, Diário da Justiça Eletrônico, São Paulo, SP, 17 set. 2020).

¹³ Assim, e, também, a corroborar a nota anterior, emerge o entendimento firmado pela Corte Superior no REsp. n. 1656172/MG, segundo o que, em suma, “Havendo prova da ocorrência de fraude por grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas, como a criação de pessoas jurídicas fictícias para oportunizar a sonegação fiscal ou o esvaziamento patrimonial dos reais devedores, o juízo da execução pode redirecionar a execução fiscal às pessoas envolvidas e, com base no poder geral de cautela e dentro dos limites e condições impostas pela legislação, estender a ordem de indisponibilidade para garantia de todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita”. (STJ. Recurso Especial n. 1.656.172/MG, Relator Ministro Gurgel de Faria, da Primeira Turma, julgado em 11 jun. 2019, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 02 ago. 2019).

da cobrança fiscal, nos termos acima abordados, certo é que a medida cautelar fiscal ainda não é, de todo, concretizada de forma a espriar no sistema processual tributário toda a sua eficácia potencial. Pelo contrário, notadamente pelo fato de a origem desse instrumento remontar a uma processualística positivista, sob a vigência do CPC/1973, o seu desenvolvimento, muitas vezes, ainda tende a colocar em xeque a função instrumental do processo, deixando, destarte, de promover, em medida e velocidade necessárias, o direito material que lhe é subjacente.

2. AÇÃO CAUTELAR FISCAL E EXECUÇÃO FISCAL: O LONGO *ITER* ENTRE O ACAUTELAMENTO E A EFETIVAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E O EXCESSO DE DEFESAS JUDICIAIS COMO ÓBICE À EFICIÊNCIA EXACIONAL

Como já visto, a Lei n. 8.397/1992 incorpora ao processo tributário instrumento salutar ao atendimento da urgência muitas vezes associada à garantia da efetividade da cobrança fiscal, revelando-se instituto de extrema valia, sobretudo, ao acautelamento de patrimônio suficiente à garantia de obrigações tributárias abrangidas em um contexto de inadimplemento tributário sistemático praticado via fraudes fiscais estruturadas, em que não apenas os tributos restam inadimplidos, como também são perpetradas, pelos envolvidos, as mais várias e fraudulentas manobras de organização e de proteção dos seus bens contra as pretensões fiscais executórias.

Porém, conforme também já adiantado, os méritos atribuídos à ação cautelar fiscal não são capazes de ocluir os principais obstáculos referentes a tal via e vislumbrados na casuística com frequência, os quais, por vezes, fazem com que o formalismo dos atos e fases do processo sobreponham-se à sua instrumentalidade na promoção do direito material tutelado e às pautas de celeridade e eficiência processuais. Inclusive porque o instituto em comento advém de uma processualística positivista inaugurada pelo CPC/1973, que, a despeito de se pautar na justa proteção da ordem violada ou ameaçada, ainda não se via, em paralelo ao pós-positivismo sobrevivendo com o novel CPC/2015, livre de várias amarras formais em torno do procedimento.

Dentre essas, alça destaque, na égide do CPC/1973, comparativamente à simplificação do processo sincrético consagrado na nova processualística (pela qual, em um único feito, pode-se vindicar medida de urgência e tutela de mérito)¹⁴, a segmentação entre a relação processual

¹⁴ Segundo Humberto Theodoro Jr., no CPC/2015, “[...] procedeu-se a unificação das tutelas provisórias (cautelar, antecipatória e da evidência). Não há mais regimes separados para as medidas conservativas e satisfativas, estando todas submetidas a um tratamento único, com dispensa de formação de processo próprio, para transformarem-se em objeto de simples incidente do procedimento destinado à resolução do mérito da causa. Mesmo quando a medida urgente for requerida em caráter antecedente, não haverá dois processos em autos apartados. A petição inicial da demanda principal, quando posteriormente vier a ser formulada, será apresentada dentro dos próprios

cautelar e a voltada à satisfatividade do direito por meio de um provimento definitivo de mérito, fazendo-se necessária a provocação da jurisdição, por duas vezes, para a tutela finalística de um mesmo direito, apenas em virtude de diferenças procedimentais quanto ao momento e ao grau de profundidade da cognição a ser empreendida pelo Judiciário. E isso, além de gerar uma proliferação desmesurada de feitos nas estantes judiciais, ainda cria expedientes excessivos e dá margem à instabilidade da jurisprudência por meio de provimentos contraditórios e à proliferação de situações de abuso no direito de defesa como meio à perpetuação das lides.

Nesse cenário se enquadra, à evidência, a ação cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992, que, concebida no contexto do CPC/1973, propõe tão somente o alcance de tutela provisória voltada ao acautelamento da pretensão satisfativa objeto da relação jurídica da execução fiscal, sendo dependente dessa. Isso de modo que, consumado o seu objeto (indisponibilidade patrimonial), a expropriação de tais bens para a consequente satisfação dos créditos fiscais em aberto ficaria reservada à via executiva fiscal, falando-se, portanto, em multiplicidade de atos, expedientes e defesas em cada uma dessas relações processuais, muitos dos quais similares entre si e todos, ao cabo, destinados à promoção de um direito material singular: a satisfação de créditos fiscais.

Em outros termos, não se pode olvidar de frisar que tal procedimento, por envolver uma multiplicidade de atos solenes muitas vezes similares entre si, faz, frequentemente, com que a cognição de pontos salutares ao desenvolvimento eficiente da exação fiscal seja empreendida já na ação cautelar fiscal, como pressuposto ao acautelamento do direito ao crédito tributário, e, de modo contrário às pautas de eficiência e duração razoável do processo, repetida quando do posterior exercício da pretensão satisfativa na via da execução fiscal, ora como requisito à convalidação em penhora e à expropriação dos bens e direitos indisponibilizados na lide cautelar.

E tal circunstância impinge à atividade exacional do Fisco grande dúvida de efetividade.

Com efeito, trasladando-se o panorama em referência às pretensões de recuperação dos créditos tributários devidos por sujeitos passivos tributários integrados em grupos econômicos de fato para a prática de fraudes fiscais estruturadas, nos moldes já vistos e em casos nos quais a inadimplência tributária sistemática se qualifica pelos mais variados artifícios fraudulentos, emerge clara a preocupação exposta, já que o formalismo processual excessivo e a reprodução de múltiplas oportunidades de defesa sobre uma mesma questão na ação cautelar fiscal e na lide executiva posterior teriam o condão de estender a tais devedores e responsáveis tributários, por meio de excessos no direito de defesa, a possibilidade de, a pretexto da ampla defesa, valerem-se dessa garantia para, arditosamente, fazerem perpetuar a discussão processual, prolongando-

autos em que se deu trâmite à medida de urgência antecedente. Um único processo, portanto, será utilizado, quando necessário, para a apreciação dos pleitos de urgência e de mérito [...]” (THEODORO JR., Humberto, 2015. p. 81).

a por anos ao alvedrio do viés instrumental do processo e da realização fática do direito tutelado.

Melhor ilustrando, urge asseverar que, costumeiramente, vislumbrada uma conjuntura de inadimplemento tributário qualificado por esquema de fraude fiscal estruturada, em que o sujeito passivo tributário se vale de rápidas manobras à alienação, à blindagem e à ocultação de patrimônio, a fim de afastá-lo da sub-rogação nos créditos fiscais, revela-se viável ao credor tributário, ante a urgência, a promoção da ação cautelar fiscal como meio à proteção do direito a crédito tutelado na execução fiscal, por meio da qual, subsumindo o caso aos incisos do artigo 2º da Lei n. 8.397/1992, passa-se a esmiuçar, com amplo respaldo probatório, os vários vínculos entre as pessoas envolvidas na fraude e, sobretudo, as suas responsabilidades tributárias pelos créditos inadimplidos, com sustento, para os responsáveis, via de regra, na norma do art. 124, I e II, do Código Tributário Nacional, associada ao artigo 10, XIV, da Lei Paulista n. 6.374/1989.

Relativamente a tal causa de pedir da lide cautelar fiscal, em que a indisponibilidade patrimonial buscada sobre o grupo econômico malsão se funda em provas robustas dos artifícios ao esvaziamento dos bens da devedora original e da solidariedade de cada um dos envolvidos no esquema, por interesse e participação no inadimplemento fiscal fraudulento, opera-se, já na via acautelatória, uma ampla defesa em torno da configuração da responsabilidade das pessoas integradas ao núcleo empresarial, enquanto questão prejudicial ao mérito cautelar, inclusive com possibilidade de uma ampla dilação probatória, sem restrição quanto aos meios de prova cabíveis, e viabilidade de deflagração do duplo grau de jurisdição tanto em face da liminar de indisponibilidade, via agravo de instrumento, como da sentença, via apelação, tudo segundo os artigos 6º, III; 7º, parágrafo único; 8º, *caput* e parágrafo único, e; 17, todos da Lei n. 8.397/1992.

Ocorre, entretanto, que, a despeito da amplitude da defesa verificada na ação cautelar fiscal e atinente à discussão sobre a responsabilidade tributária dos participantes da fraude em menção, a discussão tende a se renovar e a repetir, na mesma dimensão, com oportunidades de defesa perante juízos singulares (embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade) e cortes colegiadas (em fases recursais), nas execuções fiscais abrangidas na eficácia da medida acautelatória, que, dirigidas *a priori* ao devedor tributário original, exigem à expropriação dos já bloqueados bens de todos os requeridos na via cautelar o redirecionamento da ação executiva em face de todos os responsáveis solidários¹⁵. E, assim, a questão da responsabilidade tributária

¹⁵ Referendando a possibilidade de manejo de ação cautelar fiscal única para a garantia de todo o débito tributário dos requeridos nessa, independentemente da vinculação a apenas uma execução fiscal, bem como sobre o duplo juízo de conhecimento acerca da responsabilidade tributária de grupo econômicos fraudulentos, um na lide cautelar e outro na execução fiscal (quando do redirecionamento), verte a ementa seguinte: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL INCIDENTAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. INDISPONIBILIDADE DE BENS E/OU DIREITOS DE PESSOAS NÃO INTEGRANTES DO POLO PASSIVO. FRAUDE. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. 1. Havendo prova da ocorrência de fraude

passa a encontrar tantos novos juízos de cognição quantas forem as execuções fiscais em curso.

Destarte, não há dúvida de que, ante a multiplicidade de meios de defesa na ação cautelar fiscal e em cada uma das execuções fiscais àquela associadas e ao dispor das pessoas envolvidas na fraude fiscal estruturada para resistência a responsabilidades tributárias, a combinação das lides acautelatória e executiva, a despeito de garantir o direito a crédito pela neutralização de risco associado ao esvaziamento patrimonial, verte atrativa ao grupo econômico fraudulento, que passa a ter, mediante excessos no exercício do direito de defesa, um outro artifício ao êxito de um inadimplemento tributário fraudulento, em que a ampla defesa pode ser subvertida e convolar-se em solo fértil para tumultos e fraudes processuais dirigidos ao fim de perpetuarem uma litigância contrária à Justiça e ao devido processo legal, tendente a tornar irrealizáveis as pautas fundamentais de eficiência, duração razoável, boa-fé e cooperação processuais.

Todavia, a problemática acima endereçada não é intransponível, mas de fácil e simples solução, afigurando-se mister, para tanto, uma releitura do instituto da ação cautelar fiscal e de sua lei instituidora à luz do sistema processual inaugurado pelo CPC/2015, máxime para que o procedimento seja desenvolvido, a um só tempo, com amplo respeito aos direitos e às garantias processuais e sem se perder de vista o caráter instrumental do processo e a necessária prevenção da utilização do processo como meio à subversão do direito material objeto de tutela judicial¹⁶.

E, nesse viés, à impressão da esperada eficiência à recuperação fiscal empreendida pelo caminho tratado, desponta salutar a formação da coisa julgada do artigo 503, § 1º, do CPC/2015,

por grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas, como a criação de pessoas jurídicas fictícias para oportunizar a sonegação fiscal ou o esvaziamento patrimonial dos reais devedores, o juízo da execução pode redirecionar a execução fiscal às pessoas envolvidas e, com base no poder geral de cautela e dentro dos limites e condições impostas pela legislação, estender a ordem de indisponibilidade para garantia de todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita, pois "os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto acessória por natureza" (REsp 722.998/MT, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11/04/2006, DJ 28/04/2006). 2. Os bens indisponibilizados servirão, em conjunto, à garantia dos diversos créditos tributários cujo adimplemento era da responsabilidade das pessoas integrantes do esquema de sonegação fiscal. 3. Sendo o caso de atos fraudulentos, a indisponibilidade de bens decorrente da medida cautelar fiscal não encontra limite no ativo permanente a que se refere o § 1º do art. 4º da Lei n. 8.397/1992. 4. Hipótese em que o acórdão recorrido limita a ordem de indisponibilidade ao processo executivo fiscal da qual a cautelar fiscal é incidente, não admitindo, desde logo, que alcance pessoas não integrantes do polo passivo. 5. Considerado o delineamento fático-probatório do acórdão a quo, não há elementos que possibilitem verificar se a ordem de indisponibilidade alcança as outras pessoas jurídicas e físicas indicadas pela Fazenda exequente. 6. Recurso especial parcialmente provido. (STJ. Recurso Especial n. 1.656.172/MG, Relator Ministro Gurgel de Faria, da Primeira Turma, julgado em 11 jun. 2019, Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 02 ago. 2019).

¹⁶ Nesse referido diapasão, dispõe Felipe Viana de Araújo Duque: "Face ao exposto, percebe-se que o sistema de discussão judicial da obrigação tributária é extenso, falho por excesso alargamento e ineficaz da organização processual [...]. Vislumbra-se, então, que o excesso de meios judiciais para impugnar a execução fiscal e a sobreposição de meios judiciais de discussão [...] pode impedir a sequência natural e o regular desenvolvimento da cobrança tributária, prejudicando a racionalidade jurídica do sistema. Perceba-se, não se definiu e nem se critica o direito de recorrer e peticionar, o que se busca é uma delimitação clara de qual medida cabível durante o andamento do processo" (DUQUE, Felipe Viana de Araújo, 2019. p. 1.834).

sobre a responsabilidade tributária dos integrantes da fraude fiscal, analisada na cautelar fiscal enquanto verdadeira questão prejudicial à tutela cautelar de indisponibilidade patrimonial, a fim de que, quando da consumação dessa, o avanço dos executivos fiscais respectivos, com seus redirecionamentos aos responsáveis requeridos na via cautelar e expropriação de bens desses outrora bloqueados, possa ocorrer sem repetições indesejadas dos mecanismos de defesa já consumados e exauridos, de modo compatível com a nova processualística, como ver-se-á.

3. AÇÃO CAUTELAR FISCAL E COISA JULGADA: A IMUTABILIDADE DO JUÍZO SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENQUANTO MEIO AO COMBATE A FRAUDES FISCAIS E A UM PROCESSO TRIBUTÁRIO EFICIENTE E RACIONAL

Nos termos aclarados, a ruptura do sistema processual pátrio operada pela edição do CPC/2015, com a concomitante revogação do CPC/1973, inaugurou na ordem jurídica uma nova principiologia processual, que, ora alicerçada em uma destacada ideologia pós-positivista, passou a impingir no processo uma aproximação finalística entre a lei e os valores e as bases fundantes do direito, permeando-o com uma preocupação maior com a eficiência da relação jurídica de cariz processual e a priorização de meios efetivos à realização do direito material, à clara repulsa de institutos essencialmente formalistas, com expurgo da forma pela forma.

Enquanto produto notável dessa novel matriz processual, emana a remodelação da coisa julgada material, sobretudo por, ora, tal direito fundamental (art. 5º, inc. XXXVI, da CF/1988), prescriptor da imutabilidade e da obrigatoriedade da decisão judicial não sujeita a recurso (art. 502 do CPC/2015), realizar o postulado da segurança jurídica¹⁷ não só quanto ao dispositivo da decisão de mérito, mas extensivamente a questões prejudiciais¹⁸ que, conquanto não tratadas como *quaestio principaliter*, alcançam um debate amadurecido e imprescindível ao exame da tutela final, de modo a gozarem de importância análoga a essa e, pois, a merecerem proteção

¹⁷ Nesse prisma, conforme dispõe Juliana Furtado Costa Araujo, “[...] temos posta a relação entre coisa julgada e o princípio da segurança jurídica. Isto porque, com a decisão definitiva, assegura-se previsibilidade às partes, uma vez evitadas, nesse contexto, surpresas relativamente àquela norma individual e concreta que fixou um padrão de conduta a ser por todos observado” (in CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa, 2019. p. 13). Assim, a coisa julgada funciona em prol da segurança jurídica, que, conforme lições de Carlos Blanco de Moraes, é “um valor-suposto e imanente do conceito de Direito, que *tem por escopo garantir a durabilidade, certeza e coerência da ordem jurídica, permitindo aos membros da colectividade organizarem a sua vida individual, relacional e colectiva, mediante o imperativo da previsibilidade ou calculabilidade normativa de expectativas de comportamento e consequencialidade nas respectivas acções*” (MORAIS, Carlos Blanco, 2000. p. 621).

¹⁸ “Considera-se questão prejudicial aquela de cuja solução dependerá não a possibilidade nem a forma do pronunciamento sobre a outra questão, mas o teor mesmo desse pronunciamento. A segunda questão depende da primeira não no seu *ser*, mas no seu *modo de ser*. A questão prejudicial funciona como uma espécie de placa de trânsito, que determina para onde o motorista (juiz) deve seguir” (DIDIER JÚNIOR, Fredie *et al*, 2021. p. 666).

jurídica à altura, máxime como meio à prevenção de incertezas e instabilidades jurídicas¹⁹.

Sob tal prisma, expandindo os limites objetivos da obrigatoriedade e da definitividade da coisa julgada material também à questão prejudicial incidental, em paralelo à tradicional imutabilidade da questão principal, vertem os artigos 502 e 503, § 1º, do CPC/2015, seguintes:

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentalmente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Com efeito, da análise de tais enunciados, resulta patente o sucesso do legislador de, por meio da reformulação da coisa julgada, desenhar o instituto de modo apto a efetivar a segurança jurídica, com a minimização dos riscos de instabilidade jurisdicional, tumultos processuais e prolongamento irracional de processos, sem, a seu turno, pôr em xeque o devido processo legal.

Isso, sobretudo, ao ter a novel lei submetido à coisa julgada o debate sobre a questão prejudicial e incidental ao mérito e, simultaneamente, condicionado tal vínculo à verificação de circunstâncias denotativas da ocorrência, *in concreto*, de ampla defesa e contraditório efetivos, sem cerceamento de direito. Para o mister, funcionam os citados parágrafos do artigo 503 do CPC/2015, que pressupõem, à formação da coisa julgada sobre questão prejudicial incidental²⁰: (i) cognição expressa quanto à mesma; (ii) sua essencialidade ao rumo da *quaestio principaliter*;

¹⁹ Sobre a questão em perfil, leciona Rodrigo Dalla Pria: “Quanto aos limites objetivos da decisão de mérito passada em julgado, em clara inovação ao que dispunha o CPC/73, o §1º do art. 503 do CPC/15 estende o poder vinculativo (das partes e do Poder Judiciário) do pronunciamento decisório passado em julgado às questões prejudiciais expressa e incidentalmente decididas no processo, desde que delas (questões incidentais) dependa a apreciação do mérito (questão principal) e, ainda, que o juízo seja competente (quanto à matéria e à pessoa) para resolvê-las como questão principal” (PRIA, Rodrigo Dalla, 2020. p. 577).

²⁰ Verificados os pressupostos legais positivos e negativos prescritos nos §§ 1º e 2º do artigo 503 do CPC/2015, tem-se configurada a novel coisa julgada prejudicial, que independe de qualquer outro requisito, tampouco de prévio requerimento expresso à sua formação ou menção específica na parte dispositiva da sentença. Nesse sentido, reforçam os enunciados n. 165 e n. 438 do Fórum Permanente de Processualistas Civis – FPPC, segundo os quais, respectivamente: “A análise de questão prejudicial incidental, desde que preencha os pressupostos dos parágrafos do art. 503, está sujeita à coisa julgada, independentemente de provocação específica para o seu reconhecimento” (BRASIL, 2019. p. 24) e “É desnecessário que a resolução expressa da questão prejudicial incidental esteja no dispositivo da decisão para ter aptidão de fazer coisa julgada” (BRASIL, 2019. p. 56).

(iii) contraditório prévio e efetivo; (iv) competência absoluta do juízo para conhecimento da questão como principal e; (v) ausência de restrições probatórias ou cognitivas no processo.

E, da mesma forma que o instituto da coisa julgada sobre a questão prejudicial em estudo sói ser louvável do ponto de vista abstrato, na seara do sistema processual civil, também assim se revela no âmbito prático das ações exacionais conexas ao processo tributário, sobretudo no que pertine à atividade processual que comumente se exige à custosa recuperação de obrigações tributárias inadimplidas no já citado contexto de fraudes fiscais estruturadas, que demanda, com frequência, pela via da ação cautelar fiscal, a contenção de uma urgência ligada ao esvaziamento patrimonial de devedores tributários, e, mediante promoção da execução fiscal, a expropriação dos bens na primeira acautelados, com viés precípua para a satisfatividade da relação tributária.

Nessa esteira, retomando a problemática exposta no tópico anterior, vê-se que, na ação cautelar fiscal, a cognição quanto à sujeição passiva tributária por solidariedade de pessoas ligadas ao devedor originário e integradas em grupo econômico formado para prática de fraudes fiscais estruturadas ostenta, mormente à luz do salutar *diálogo das fontes*²¹, aptidão incontestada para a formação da coisa julgada sobre questão prejudicial consagrada no artigo 503, § 1º, do CPC/2015. Máxime porque tal ponto é questão prejudicial incidental e fundamental ao mérito cautelar fiscal, seguindo a noção de que a indisponibilidade de bens do artigo 4º da Lei n. 8.397/1992 supõe prévio juízo sobre a responsabilidade tributária das pessoas promovidas.

Em termos claros, emerge da sentença que concede medida cautelar fiscal no contexto de fraude fiscal estruturada, comumente, a presença dos requisitos do artigo 503 do CPC/2015.

Sobretudo porque, à vista dos pressupostos legais elencados acima: (i, ii) o deferimento de tutela cautelar (questão principal) extensiva a todos os envolvidos na fraude fiscal exige uma prévia e expressa aferição da responsabilidade tributária²² dos requeridos diversos do devedor original (questão prejudicial); (iii, v) em torno do debate há, em um cenário de regular trâmite processual, contraditório prévio e efetivo, com possibilidade de cognição aprofundada, ampla produção probatória e oportunidades plurais de exercício do duplo grau de jurisdição (conforme artigos 6º, inciso III, 7º, parágrafo único, 8º, *caput*, e 17, todos da Lei n. 8.397/1992), e; (iv) o

²¹ Sob referido prisma, verte a teoria pós-moderna e homônima trabalhada por Erik Jayme, atualmente aceita pelo Superior Tribunal de Justiça na seara tributária e dirigida a possibilitar, no contexto da exação fiscal empreendida pela via judicial, a aplicação de normas do Código de Processo Civil aptas à conferência de celeridade e eficiência à cobrança tributária. Nesse diapasão, destaca-se: “Com apoio nessa teoria, uma norma jurídica não exclui a aplicação da outra, possibilitando a aplicação conjunta simultânea ou a complementação (‘diálogo’) das leis especiais e gerais, de forma coerente e coordenada. Assim, a norma geral posterior poderá ser aplicada, mesmo que contrariar a norma especial anterior” (GARCIA, Victor Menezes; NOLASCO, Rita Dias, 2015. p. 68/69).

²² Com fulcro, frequentemente, nos incisos do artigo 124 do CTN, o segundo, em específico, combinado, no Estado de São Paulo, com o artigo 10, XIV, da Lei Estadual n. 6.374/1989, ou, ainda, no artigo 135 do CTN.

juízo cognoscente de tal pretensão cautelar é o mesmo competente para processar a execução fiscal e analisar a temática da responsabilidade tributária (segundo art. 5º da Lei n. 8.397/1992).

Dessa feita, conquanto as circunstâncias envolvidas em lides cautelares fiscais dirigidas ao acautelamento de bens bastantes à cobertura de créditos tributários inadimplidos via fraudes fiscais estruturadas se subsumem, com frequência, à regra do § 1º do artigo 503 do CPC/2015, resta clara a possibilidade de formação nesta via da coisa julgada sobre a questão prejudicial decidida na sentença referente ao reconhecimento responsabilidade tributária dos envolvidos, a fim de que tal provimento judicial, na ocasião do seu exaurimento, viabilize o prosseguimento eficiente da cobrança fiscal por meio de um redirecionamento objetivo das execuções fiscais a todos os responsáveis tributários reconhecidos, em paralelo à sujeição passiva originária e sem repetições despiciendas de meios de defesa já oportunizados, empreendidos e consumados.

Nesse viés, ressalta-se que, uma vez que o debate acerca da responsabilidade tributária de requeridos em cautelar fiscal e participantes em fraude fiscal estruturada já se perfectibilizou nessa via procedimental, inclusive com possibilidade de produção de todos os meios de prova admitidos e submissão da questão às vias recursais ordinárias e extraordinárias, não seria razoável ou condizente com a processualística a revisitação de tal debate em cada uma das execuções fiscais em que se pretende expropriar o patrimônio já bloqueado na lide cautelar, ainda que essas tenham sido movidas inicialmente apenas em face do sujeito passivo originário.

Até porque o referido cenário acarretaria um indesejado e custoso elastecimento das vias processuais e, conseqüentemente, uma repetição reprovável de atos processuais, solo fértil à prática de prática de fraudes e tumultos processuais, não se podendo olvidar, sobretudo diante da extensão eficaz da tutela cautelar fiscal sobre a totalidade do débito dos sujeitos passivos demandados (não restrita à cobertura de apenas uma execução fiscal, conforme tratado na nota de rodapé n. 15), do alto risco de prolação de decisões contraditórias e conflitantes entre si, de modo nitidamente ofensivo à pauta consagrada no artigo 926 do CPC/2015, segundo a qual “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

Sob mais outro prisma, acresce-se que a temática vertente na imutabilização do debate sobre a responsabilidade tributária travado na lide cautelar fiscal movida no contexto de fraudes fiscais estruturadas não é enfraquecida, sequer, pelo artigo 16 da Lei n. 8.397/1992, pelo que, em regra, a sentença que resolve tal lide não faz coisa julgada relativamente à execução fiscal.

Com efeito, em que pese uma interpretação literal dessa norma pareça concluir em sentido contrário, certo é que tal método, já que restrito apenas ao plano sintático do texto, é o mais precário e não pode ser empreendido isoladamente, diversamente do sistemático, que, ligado aos planos linguísticos sintático, semântico e pragmático, é o método de interpretação

por excelência, exaustivo da linguagem do direito de *per se*²³, e que, quando aplicado na espécie, reclama a compatibilidade entre a ação cautelar fiscal e a coisa julgada prejudicial em discussão.

Sob referido prisma, exsurge da interpretação sistemática da norma supracitada, máxime em cotejo com o artigo 15 da lei em comento e do microsistema da coisa julgada consagrado no CPC/2015, que aquela (artigo 16), ao restringir a coisa julgada na sentença cautelar fiscal não obsta sua formação em todo e qualquer caso diverso das conjunturas trazidas no artigo que lhe antecede (pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição ou decadência, conversão do depósito em renda, ou outra modalidade de extinção da pretensão). Antes, reitera que a coisa julgada afeta à via processual em estudo consagrar-se-á nos limites objetivos preconizados para o instituto, segundo o *caput* do artigo 503 do CPC/2015, imutabilizando o debate conforme a extensão da tutela cautelar decidida, sem, porém, afetar os contornos executórios referentes ao provimento satisfativo tutelado apenas no feito executivo fiscal.

Em termos mais simples, o artigo 16 da Lei n. 8.397/1992 em comento, quando aplicado de modo associado ao dispositivo que lhe antecede, detém uma salutar função de afirmação do fenômeno da coisa julgada consagrado no CPC/2015, máxime por garantir o regular seguimento da atividade exacional buscada via execuções fiscais: quer a pretensão de indisponibilidade seja acolhida, quando a lide executiva terá o seu objeto regularmente processado, com viabilização da expropriação dos bens acautelados na demanda cautelar, substrato em que a coisa julgada prejudicial ora defendida pode operar sem reservas; quer seja o pleito cautelar indeferido apenas por falta de verificação dos requisitos à concessão da tutela provisória cautelar, ocasião em que, diversamente das hipóteses do artigo 15 do diploma mencionado, os motivos à negativa da cautela não seriam conducentes à extinção do crédito tributário, podendo a execução prosseguir.

À luz disso, resta nítido que, ante a prolação, na ação cautelar fiscal, de tutela definitiva de indisponibilidade do patrimônio de pessoas integradas em fraudes fiscais estruturadas, no citado contexto do prévio reconhecimento da responsabilidade tributária de cada um dos requeridos naquela, não apenas a ordem acautelatória se torna imutável, consoante os artigos 15 e 16 da Lei n. 8.397/1992 combinado com o *caput* do artigo 503 do CPC/2015, exaurindo-se apenas quando da conseguinte convalidação em penhora nos executivos fiscais relacionados,

²³ Nesse ponto, merece destaque o escólio de Paulo de Barros Carvalho, para quem: “[...] não é difícil distribuir os citados *métodos de interpretação* pelas três plataformas da investigação linguística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque antessupõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência.

De qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros, 2019. p. 128/129).

como, inclusive, a questão prejudicial decidida no tocante à responsabilidade tributária também tem o fito de se tornar definitiva, assim devendo consumir-se, nos moldes já endereçados.

Em adição ao substrato legal acima exposto, claramente favorável à formação da coisa julgada sobre a responsabilidade tributária de requeridos em ação cautelar fiscal, aferida como questão prejudicial à tutela de indisponibilidade de seus bens, sob o prisma de suas integrações em fraudes fiscais estruturadas, emerge, de igual modo, a partir de um exame jurisprudencial, que também as pautas jurisdicionais têm se tornado consentâneas com a impressão de eficiência às vias exacionais, máxime por meio da promoção de uma aproximação entre a legislação processual de cariz tributário e as pautas neoprocessualistas consagradas no CPC/2015²⁴.

Portanto, de todo o exposto emerge a conclusão de que, ante a abstrata compatibilidade entre a formação da coisa julgada sobre a questão prejudicial e a ação cautelar fiscal, é possível a imutabilização, nessa via e por ocasião da aferição concreta dos requisitos dos parágrafos do artigo 503 do CPC/2015, da decisão expressa consignada na respectiva sentença e vertente no reconhecimento da responsabilidade tributária de pessoas requeridas integrantes de fraude fiscal estruturada, essa, condicionante à tutela final de indisponibilidade cautelar de bens.

Mais ainda, não há dúvidas de que, adicionalmente a tal possibilidade, a aproximação entre tais institutos da coisa julgada e da ação cautelar fiscal no contexto da questão prejudicial em comento é pauta premente e necessária, porquanto promotora da eficiência na exação fiscal e, pois, protetora do interesse público e da ordem econômica, esta sob o prisma da reprovação de comportamentos anticoncorrenciais e ofensivos a *players* em situação de regularidade fiscal. Máxime por a associação entre tais institutos, a um só tempo, realizar o devido processo legal, em respeito à garantia processual do contraditório amplo e efetivo, sem, porém, descurar-se da celeridade, da economia e da duração razoável do processo, sendo, inclusive, importante via ao combate às fraudes fiscais estruturadas, com viabilização de atos processuais necessários à justa realização do direito de crédito violado ou ameaçado e repulsa à perpetuação do debate judicial fundado em uma finalidade desviada e meramente subversiva às obrigações tributárias.

²⁴ Referendando o raciocínio em perfil, emerge a seguinte ementa de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que, em que pese não faça menção expressa à coisa julgada sobre a questão prejudicial decidida em ação cautelar fiscal, reconhece a legitimidade de decisão proferida em execução fiscal que, com fundamento no reconhecimento da responsabilidade tributária e patrimonial de requeridos em lide cautelar fiscal, defere pronto redirecionamento da cobrança executiva fiscal face a tais pessoas, junto ao executado original; veja-se: “AGRAVO DE INSTRUMENTO – Execução fiscal – Redirecionamento do feito ao sócio das empresas executadas que se deu com base no julgamento de Ação Cautelar Fiscal, na qual se reconheceu a prática das condutas previstas na regra do artigo 2º, V, "b", e IX, da Lei Federal nº 8397/1992 – Houve-se com acerto o juízo de primeiro grau, em decisão devidamente fundamentada, diante da constatação de atos praticados com infração da lei, a configurar a hipótese da regra do artigo 135, III, do CTN – Recurso improvido” (TJSP. Agravo de Instrumento n. 2002401-06.2021.8.26.0000, Relator Desembargador Luiz Sergio Fernandes de Souza, da Sétima Câmara de Direito Público, julgado em 05 de maio 2021, Diário da Justiça Eletrônico, São Paulo, SP, 05 maio 2021).

CONCLUSÕES

Ante o raciocínio empreendido, conclui-se, sob a perspectiva instrumental do processo, o relevante mister desempenhado pela ação cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992 rumo ao alcance da eficiência na exação fiscal, máxime via tutela acautelatória não satisfativa que, consistente em ordem de indisponibilidade patrimonial dirigida à garantia de créditos tributários e ao conseguinte êxito de vias executórias culminantes na satisfação das obrigações tributárias, é efetiva em face de um inadimplemento tributário qualificado por fraudes fiscais estruturadas subsumidas ao artigo 20, § 2º, item 1, da Lei Paulista n. 6.374/1989, em que os sujeitos passivos tributários, apesar de detentores de potencial econômico, não titularizam bens em nome próprio, mas ocultos e blindados em terceiras pessoas integrantes de grupos econômicos de fato formados em desvio de finalidade, com o fim precípua de frustrarem obrigações tributárias.

Resta claro do exposto, ainda, em que pese o seu papel primaz à atividade exacional do credor tributário, que a referida medida cautelar fiscal está gravada, hoje, de sensível problema de efetividade, mormente por, fundando-se em lei editada no já distante ano de 1992, de n. 8.397, emanar do contexto do CPC/1973, sendo produto de uma perspectiva deveras mais formalista do processo civil pátrio, que não reflete os primados da eficiência, da economia e da duração razoável que pautam o sistema processual hodierno, escopado no CPC/2015, e a qual exige, pois, no *iter* procedimental e à consecução do direito material almejado, atos processuais muitas vezes repetitivos, expletivos e não consentâneos com a processualística contemporânea.

Nessa ótica, exsurge claro, em termos simples, que, enquanto a via cautelar fiscal da Lei n. 8.397/1992 se dispõe, em abstrato, a endereçar e neutralizar o risco à efetividade da cobrança fiscal ofertado, ilustrativamente, por situações de urgência associadas a atos de esvaziamento patrimonial, na prática, a ponte entre a contenção de tal perigo (objeto da ação cautelar fiscal) e a sequencial efetivação do direito a crédito (através da via executiva fiscal) é extensa, exigindo atividade processual ampla e custosa, com costumeira renovação, no processo executivo fiscal, de defesas e cognição sobre pontos já exaustivamente endereçados e resolvidos na lide cautelar, como sói ser exemplo a questão sobre a responsabilidade tributária de pessoas envolvidas em grupo econômico integrado pelo devedor originário e partícipes de fraude fiscal estruturada.

Entretanto, como já analisado, resta patente que a solução para o referido embaraço à efetividade da exação fiscal empreendida por meio da associação entre ação cautelar fiscal e execução fiscal nas conjunturas de grupos econômicos estruturados para a perpetração de fraudes fiscais, mediante atos de alienação, blindagem e ocultação patrimoniais, não supõe uma

mudança no plano normativo, mas, de modo mais simples e menos custoso, demanda uma releitura da Lei n. 8.397/1992 à luz do CPC/2015, impingindo-se à ação cautelar fiscal, à luz de um viés neoprocessual e pós-positivista, uma preocupação essencial com a eficiência e efetividade do processo e o expurgo da forma pela forma, à repulsa de defesas e atos processuais repetitivos e não finalisticamente justificados e à prevenção de medidas judiciais repetidas com a finalidade malsã de geração de tumultos processuais tendentes à perpetuação da litigância.

No ensejo do panorama em referência, resulta um produto louvável de tal revisitação da Lei n. 8.397/1992 a partir do CPC/2015, máxime à luz do diálogo das fontes, a maximização da eficiência na cobrança fiscal e no combate às fraudes fiscais estruturadas decorrente da concepção da aptidão para a formação da coisa julgada do § 1º do artigo 503 do novel diploma processual vigente, observados os requisitos deste dispositivo e do parágrafo que lhe sucede, sobre a questão prejudicial decidida expressamente na sentença da ação cautelar fiscal acerca do reconhecimento da responsabilidade tributária dos sujeitos nessa requeridos e partícipes do esquema de inadimplemento tributário fraudulento que sói ser causa de pedir daquela lide.

Com isso, diante da abstrata compatibilidade entre a discussão em comento travada na ação cautelar fiscal e a coisa julgada prejudicial do artigo 503, § 1º, do CPC/2015, à vista, em suma, da natureza prejudicial da *quaestio* citada, da competência absoluta do juízo ao seu conhecimento e da plena possibilidade de efetivação do contraditório na citada via, sem restrições probatórias ou cognitivas, viabiliza-se, observadas casuisticamente as pautas legais, a imutabilização do debate sobre a responsabilidade de grupos econômicos desviados. E, assim, destrava-se nos executivos ligados à medida cautelar o redirecionamento da exação em face de todos os reconhecidos sujeitos passivos tributários, com deflagração de atos expropriatórios, sem reabertura de novos, despiciendos e tantos juízos cognitivos quanto sejam as execuções fiscais abrangidas na eficácia da demanda cautelar e, ademais, com minoração dos riscos de subversão das pretensões fiscais a partir de tumultos processuais e abusos de direito de defesa e de prolação de decisões contraditórias e contrárias ao sistema processual contemporâneo.

TAX PRECAUTIONARY ACTION AND THE *RES JUDICATA* DOCTRINE APPLIED TO PREJUDICIAL QUESTION: THE REREADING OF THE BRAZILIAN LAW N. 8.397/1992 AS GUIDELINE TO ACCOMPLISH THE DUE PROCESS OF LAW TAXATION AND TO FIGHT STRUCTURED TAX FRAUDS

Abstract: The article analyzes the tax precautionary action of the Brazilian Law n. 8397/1992 under the current procedural legal system. It focuses on evaluating the compatibility between

the institute of preclusion prescribed by article 503, paragraph 1, of the Brazilian Civil Procedural Code of 2015, and the *ratio decidendi* of the tax injunction based on the liability of factual business groups structured over the deviated purpose of assets alienation, shielding and concealment as instruments of tax foreclosure frauds. Therefore, through a legal, jurisprudential and doctrinal perspective, the essay goes from the problem around the effectiveness of the tax precautionary action and advances to its neo-procedural rereading as a mean to accomplish the fair and efficient finalistic development of the tax precautionary process. At last, it conceives the dialogue of the sources and the *res judicata* doctrine applied to the prejudicial question decided in the tax injunction as guidelines to achieve the due process of law taxation and to fight structured tax frauds.

Keywords: Factual business groups. *Res judicata* doctrine applied to prejudicial question. Structured tax frauds. Tax liability. Tax procedural law.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (Coordenadores). **Inovações na cobrança do crédito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11 ago. 2021.

_____. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de introdução às normas do direito brasileiro. **Diário Oficial da União**: p. 1, 09 set. 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 11 ago. 2021.

_____. **Fórum permanente de processualistas civis** – Consolidação dos enunciados do Fórum Permanente de Processualistas Civis (2019). Disponível em: <https://diarioprocessualonline.files.wordpress.com/2020/05/enunciados-forum-permanente-processualistas-civis-fppc-2020-atualizado.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2021.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial:** p. 12.452, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 11 ago. 2021.

_____. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial:** p. 19.051, 1, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 11 ago. 2021.

_____. Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** 07 jan. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/18397.htm. Acesso em: 11 ago. 2021.

_____. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União:** p. 1, 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 11 ago. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.656.172/MG, Relator Ministro Gurgel de Faria, da Primeira Turma, julgado em 11 jun. 2019, *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 02 ago. 2019.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. **Direito tributário: linguagem e método.** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CNJ – Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2020: ano-base 2019.** Brasília: CNJ, 2020.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário analítico.** São Paulo: Dialética, 2003.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coordenadores). **Processo tributário analítico: coisa julgada.** v. 4. São Paulo: Noeses, 2019.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada, processo estrutural e tutela provisória.** v. 2. 16. ed. Salvador: Juspodivm, 2021.

DUQUE, Felipe Viana de Araújo. **Vicissitudes na cobrança do crédito tributário e reflexos sobre o aprimoramento do processo executivo fiscal.** São Paulo: ArteSam, 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

GARCIA, Victor Menezes; NOLASCO, Rita Dias. **Execução fiscal à luz da jurisprudência: Lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada sobre questão.** 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MATOS, Thiago Oliveira de. **Interação entre órgãos fiscais do Estado de São Paulo na redução do *tax gap*: regime de trocas e aproveitamentos, eficiência tributária e combate à**

ilicitude fiscal. 2020. 135 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, São Paulo. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29888/TCC_Thiago%20Oliveira%20de%20Matos_Direito%20Tributário_VERSÃO%20COM%20FICHA%20CATALOGRAFICA_Orientador%20Prof.%20Mário%20Engler_AJUSTADA_02-12-2020.pdf?sequence=5&isAllowed=y. Acesso em: 13 jul. 2021.

MORAIS, Carlos Blanco de. Segurança jurídica e Justiça Constitucional. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa**, v. 41, n. 2. Lisboa: Coimbra Editora, 2000.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário.** 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

SÃO PAULO. Lei n. 6.374/89, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. **Diário Oficial do Estado de São Paulo: Executivo**, p. 1, 02 mar. 1989. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 11 ago. 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SILVA, Ricardo Alexandre da. **A nova dimensão da coisa julgada.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/1320>. Acesso em: 14 jul. 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum.** v. 1. 56. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentário e jurisprudência.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

THAMAY, Rennan. **Coisa julgada.** 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Agravo de Instrumento n. 209887-7-43.2020.8.26.0000, Relator Desembargador Reinaldo Miluzzi, da Sexta Câmara de Direito Público, julgado em 14 set. 2020, **Diário da Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 17 set. 2020.

_____. Agravo de Instrumento n. 2002401-06.2021.8.26.0000, Relator Desembargador Luiz Sergio Fernandes de Souza, da Sétima Câmara de Direito Público, julgado em 05 de maio 2021, **Diário da Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 05 maio 2021.