

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE**  
**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ**



**GIULIA GIMINO RAMOS MARTINS**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA  
ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NAS EXECUÇÕES FISCAIS:**

Análise do julgamento da ADPF 357

**RECIFE**

**2022**

GIULIA GIMINO RAMOS MARTINS

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA  
ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NAS EXECUÇÕES FISCAIS:**  
Análise do julgamento da ADPF 357

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira.

RECIFE

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Martins, Giulia Gimino Ramos.

A (in) constitucionalidade do Concurso de Preferência entre os entes federativos nas Execuções Fiscais: Análise do julgamento da ADPF 357 / Giulia Gimino Ramos Martins. - Recife, 2022.

88 p.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2022.

1. Execução Fiscal. 2. Concurso de Preferência. 3. Inconstitucionalidade. 4. Federalismo Fiscal. 5. Repartição de Receitas. I. Oliveira, José André Wanderley Dantas de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO CONCURSO DE PREFERÊNCIA  
ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NAS EXECUÇÕES FISCAIS:**

Análise do julgamento da ADPF 357

Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Recife, 11 de maio de 2022.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

---

Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

---

Prof. Dr. João Alves de Melo Júnior  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

## AGRADECIMENTOS

Finalizar um trabalho como este é muito mais do que o fechamento de um ciclo de um curso de graduação, é a realização de um sonho e a perpetuação da minha história.

Não poderia finalizar esse ciclo sem agradecer àqueles que, direta ou indiretamente, me ajudaram a concluir esse trabalho.

Primeiramente a Deus, por toda minha força e entendimento. Foi a fé que me sustentou e continua me sustentando, principalmente em todas as maratonas: do estudo para o ENEM aos estudos para o presente trabalho de conclusão de curso.

Se hoje a UFPE é minha *alma mater*, parte da minha admiração à universidade se deve aos meus avós paternos, professores aposentados dessa instituição que para mim se tornou casa. E muito dessa trajetória sem dúvida não seria possível sem meus avós maternos, que me mostraram o caminho da fé e da crença em Deus todo poderoso.

Agradecimento mais que especial aos meus pais pelo amor incondicional. À minha mãe Sandra Ramos pelo apoio e humanização do processo do início ao fim, e ao meu pai Geraldo Gimino pelos enriquecedores debates sobre auditoria, TATE/PE e tributário. À minha irmã mais velha Camila Martins, exemplo de perseverança, e à mais nova Vitória Ramos, minha companheira de *home office* e, sobretudo, de vida.

À família Gimino Martins e Ramos pelas palavras de afirmação e, principalmente, por tanto carinho. Dedico também aos amigos, em especial aos CBV Friends, Bem Sucedidos da AGU, Bonde BTT e Amores Caixa, por tornarem o fardo mais leve.

Aos mestres do Colégio Boa Viagem e da Faculdade de Direito do Recife, sem os quais nada disso seria possível. Em especial ao professor Dr. André Dantas, pela orientação, Beatriz Claudino, pelo apoio, Camilla e Jéssica pelo suporte.

À Advocacia-Geral da União, à Procuradoria Federal Especializada junto ao INSS, à Caixa Econômica Federal e ao Ministério Público de Contas do Estado de Pernambuco, instituições as quais tive a honra e orgulho de fazer parte. Em especial aos Procuradores Federais da Equipe Nacional de Cobrança (PGF), em nome de Suzana Times, onde iniciei minha paixão pela Execução Fiscal.

É uma honra compartilhar minha história com essas pessoas que tenho tanto apreço. Sem este apoio, certamente, não adiantaria em nada o meu empenho pessoal.

*Ser bom é fácil. O difícil é ser justo.*

(Victor Hugo)

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como foco o enfrentamento da temática do rol de preferência entre os entes federativos nas Execuções Fiscais, buscando ponderá-la em prol da análise de sua (in)constitucionalidade, diante do recente julgamento da ADPF 357.

**Palavras chave:** Execução Fiscal. Concurso de Preferência. Inconstitucionalidade. Federalismo Fiscal. Repartição de Receitas.

## **ABSTRACT**

This course conclusion monograph focuses on the confrontation of the theme of list of preference between Union, Federal States and Municipalities in Tax Executions, seeking to analyze its (un)constitutionality, in light of the recent judgment of ADPF 357.

**Keyword:** Tax Enforcement. Contest of Preference. Unconstitutionality. Fiscal Federalism. Revenue Sharing.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1 RECEITA PÚBLICA E ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>12</b>
<b>1.1 A Receita Pública advinda de Tributos .....</b>	<b>12</b>
<b>1.2 Discriminação Constitucional das Rendas Tributárias.....</b>	<b>14</b>
<b>2 A COBRANÇA JUDICIAL DE CRÉDITOS DA DÍVIDA ATIVA .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1 Definição de Dívida Ativa.....</b>	<b>19</b>
<b>2.2 Dívida Ativa Tributária versus não Tributária.....</b>	<b>22</b>
<b>2.3 A Cobrança Judicial de Créditos da Dívida Ativa.....</b>	<b>23</b>
<b>3 UMA EXECUÇÃO FISCAL DE RESULTADOS: APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA MÁXIMA EFETIVIDADE.....</b>	<b>27</b>
<b>4 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO .....</b>	<b>31</b>
<b>4.1 Modelo de Federalismo Adotado pela Constituição de 1988 .....</b>	<b>31</b>
<b>4.2 O Federalismo Fiscal .....</b>	<b>35</b>
<b>4.3 O Desequilíbrio Fiscal Vertical no Brasil .....</b>	<b>36</b>
<b>4.4 A Necessidade de Equalização Fiscal Vertical .....</b>	<b>41</b>
<b>5 O FENÔMENO DE RECEPÇÃO DE NORMAS PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....</b>	<b>44</b>
<b>6 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO HISTÓRICO DO C. TRIBUNAL – EDIÇÃO DA SÚMULA 563 STF E 497 STJ .....</b>	<b>52</b>
<b>7 ESTUDO DO JULGAMENTO DA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 357 – SUPOSTA INCONSTITUCIONALIDADE DOS PARÁGRAFOS ÚNICOS DOS ARTS. 187 DO CTN E 29 DA LEF. ....</b>	<b>55</b>
<b>7.1 Breve Intróito do Trâmite Processual.....</b>	<b>55</b>
<b>7.2 O <i>overruling</i> proporcionado pelo Julgamento da ADPF 357.....</b>	<b>60</b>
<b>7.3 Reflexões, Modulação dos Efeitos e Lacunas no Entendimento Firmado .....</b>	<b>66</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>80</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>84</b>



## INTRODUÇÃO

É sabido que o uso frequente e lato do termo “Fazenda Pública” abarca as pessoas jurídicas de direito público, estando nela abrangidas a União, os Estados-Membros, os Municípios, o Distrito Federal e as respectivas Autarquias e Fundações Públicas. Portanto, no sentido mais amplo, o vocábulo designa a atuação do Estado em juízo.

De mais a mais, *stricto sensu*, Fazenda Pública tradicionalmente está atrelada à gestão das finanças estatais, ao aspecto financeiro do ente público. Este tema, portanto, está diretamente imbricado ao Erário, bem como à complexa atividade estatal de obtenção de receitas.

Dentro do rol de receitas públicas correntes está a renda advinda da exação tributária. Após o transcurso do prazo para pagamento e apurada a liquidez e certeza, tais créditos, sejam eles da União, dos Estados-Membros ou dos Municípios, serão inscritos e terão registro próprio como Dívida Ativa da Fazenda Pública, que é constantemente definida como “oposto de dívida pública” (HARADA, 2016, p. 663). A Dívida Ativa é composta, portanto, de qualquer valor cuja cobrança seja legalmente atribuída a entidades políticas e autarquias, a ser cobrada executivamente na forma da citada Lei de Execuções Fiscais.

Deste modo, o rito especial estabelecido por lei para a execução judicial dos créditos tributários é denominado de execução fiscal, seja ela da União, dos Estados-Membros ou dos Municípios.

Destaca-se que, na recuperação de créditos por meio de Execução Fiscal, deve-se garantir a efetiva satisfação da dívida, visando, sobretudo, manter a capacidade de arrecadação do ente nacional e subnacionais.

A capacidade arrecadatória supramencionada é, inclusive, uma das prerrogativas do nosso federalismo fiscal e, “entre os Estados Federais, o Brasil é o que mais regrou as competências e limitações das pessoas políticas que convivem na Federação” (COÊLHO, 2016a, p. 32).

Entretanto, esse alto regramento encontra dificuldades em ser efetivado na prática. Um exemplo a ser citado é o movimento histórico de aumento da contenciosidade e da judicialização de conflitos, que dificulta sobremaneira a recuperação de créditos públicos. Do universo total de processos pendentes, 36% se referiam a execuções fiscais, e isso é facilmente visualizado pela análise do Relatório Justiça em Números do CNJ (2021, p. 176), estatística que demonstra que a estrutura dos tribunais pátrios ainda é calcada na litigiosidade, sobretudo da Fazenda Pública.

Encontra-se um cenário de latente crise de eficiência de efetividade da jurisdição estatal, sobretudo no que tange aos processos em fase de execução. Quanto à cultura da litigiosidade no Brasil, os processos de execução fiscal são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento da justiça brasileira e retratam, segundo a expressão do próprio CNJ, o grande gargalo da execução.

Uma das adversidades da cobrança da Dívida Ativa, hodiernamente, é sua efetividade, ou seja, a entrega do que é devido ao credor, que nesse caso é o ente público.

Essa equação nunca foi de fácil deslinde, sendo necessário indicar soluções que sejam factíveis e balizadas pela legislação. A essa dificuldade de recuperação de créditos públicos soma-se o antigo instituto da execução fiscal denominado concurso de preferências, no qual se atribuía privilégio em prol da União em detrimento de Estados-Membros e Municípios.

Percebe-se que a inquirição do artigo 29 da Lei de Execuções Fiscais, bem como do artigo 187 do Código tributário Nacional, formulados antes da nova ordem instaurada pela Constituição de 1988, desnuda o estudo analítico, conceitual e sistemático do fenômeno da recepção legislativa, assentando-se no contexto do constitucionalismo moderno.

Esse foi o tema tratado pelo C. Supremo Tribunal Federal, árbitro da Constituição, da República e da Federação, no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 357.

Há que se destacar que concurso de credores públicos é um tema interdisciplinar de direito tributário, financeiro e constitucional e se insere no âmbito das relações interfederativas, uma vez que repercute diretamente na capacidade de financiamento das entidades federadas.

A matéria remonta, assim, a temas sensíveis à Federação brasileira inseridos na Constituição da República de 1988 como cláusulas pétreas, a exemplo do federalismo.

Portanto, por ter como alvo o concurso de preferência e a consequente prevalência da cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa da União, a ADPF 357 é pertinente diante da relevância da temática tanto do referencial político-institucional (federalismo) como econômico (justa divisão dos créditos na cobrança e recuperação judicial da Dívida Ativa), e este será o objeto da presente monografia.

# 1 RECEITA PÚBLICA E ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

## 1.1 A Receita Pública advinda de Tributos

Pode-se afirmar, a partir de uma definição mais simplista de receita pública, que esta decorre do ingresso monetário no tesouro público, com o fim último de suprir as necessidades e fazer face ao crescente crescimento de despesas públicas. Essa ilação decorre de uma construção lógica. Kiyoshi Harada (2016, p. 37) alega que o conceito de “despesa pública pressupõe receita”.

Entretanto, a Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, não trouxe uma definição expressa de receita pública.

O doutrinador supracitado, acatando as diretrizes gerais da Lei nº 4.320/64, conceitua as receitas públicas como:

Ingressos de dinheiro aos cofres do estado para atendimento de suas finalidades mediante aplicação desses recursos pelo regime da despesa pública, isto é, aplicação dos recursos financeiros ingressados de conformidade com as diversas dotações fixadas na Lei Orçamentária Anual. (HARADA, 2016, p. 38)

Ademais, considerando que o art. 56 dispõe que todo e qualquer ingresso de capital deve constar no tesouro público, seja como receita corrente ou de capital, sendo inexistente, na Lei 4.320/64, a figura de receita provisória, Kiyoshi Harada complementa a definição de receita pública (2016, p. 40): “todo ingresso de recursos financeiros ao tesouro público, com ou sem contrapartida no passivo e independentemente de aumento patrimonial, por força do princípio de unidade de tesouraria”.

A definição supratranscrita e baseada na legislação, portanto, evidencia que para noção de receita pública não se exige nem a definitividade no ingresso nem o acréscimo patrimonial.

Também se infere das definições que a legislação considera tudo aquilo que ingressa no Tesouro Público como sendo receita pública, só podendo sair em forma de despesa pública, também não podendo haver ingresso que não se enquadre no já exposto quadro geral das receitas, previsto na Lei nº 4.320/64.

Pois bem, o princípio orçamentário da diferenciação das fontes de financiamento enseja a distinção das fontes de financiamento dos gastos públicos, e uma decorrência disso é a necessidade do Estado de lançar mão de diversas fontes de obtenção de recursos financeiros, de forma a manter um fluxo regular e permanente de ingressos, uma vez que “a fonte de financiamento torna-se peça fundamental para a regularidade na aplicação do recurso”

(LEITE, 2019, p. 158).

Tendo em vista a diversidade das fontes, a doutrina, bem como a legislação infraconstitucional subdivide a receita pública em diversas classificações.

A título de exemplo, quanto à origem, elas podem ser classificadas em originária e derivada. “A primeira é aquela que advém da exploração, pelo Estado, da atividade econômica. A segunda é caracterizada por constrangimento legal para a sua arrecadação” (HARADA, 2016, p. 39).

Já a classificação legal, decorrente do art. 11 da Lei nº 4.320/64, divide as receitas em duas categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital, *ipsis litteris*:

Art. 11 § 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

O referido artigo, em seu § 4º, ainda reforça o supracitado esquema de classificação da receita.

Por expressa determinação legal as receitas de capital se subdividem em: operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

As receitas correntes, por sua vez, possuem a seguinte divisão: receita tributária (impostos, taxas e contribuições de melhoria), receita de contribuições, receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

Assim, sem prejuízo de outras classificações propostas pela doutrina e adotando as categorizações suprareferidas, aduz-se que a receita oriunda de tributo é corrente e derivada.

Isso porque o que fundamentalmente caracteriza a receita tributária é a sua percepção pelo Estado pautada em caráter coercitivo, ou seja, a parcela da receita pública arrecadada em razão do poder de autoridade: “é o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo” (HARADA, 2016, p. 51).

Há que se destacar que a Lei de Responsabilidade Fiscal veda a renúncia de receitas de natureza tributária em seu artigo 14, ante o fato de que as receitas tributárias constituem a

principal fonte de receita para os cofres públicos: “toda prestação pecuniária obrigatória que não seja a multa, resultante de lei, e que é cobrada com observância do princípio da legalidade, configura tributo, a mais importante receita do Estado” (HARADA, 2016, p. 52).

## **1.2 Discriminação Constitucional das Rendas Tributárias**

Um dos aspectos principais do sistema tributário assentado no federalismo brasileiro é a discriminação das rendas entre as entidades federativas. Tal técnica, além de estar prevista constitucionalmente, pressupõe, é claro, um Estado federal, bem como a autonomia entre seus entes componentes.

Destarte, temos no Brasil dois aspectos de discriminação de rendas: a discriminação pela fonte, tratando-se de receita originária, uma vez que nela há a designação constitucional de qual tributo cada esfera governamental é competente para instituir (arts. 153, 155 e 156 da CRFB/88); e a discriminação pelo produto, na qual determinados entes repartem o produto de sua receita tributária com outros (arts. 157 a 162), constituindo uma receita derivada.

José Afonso da Silva brilhantemente expôs a temática, diferenciando as duas modalidades de discriminação de rendas (2016, p. 743):

O sistema discriminatório da Constituição combina a atribuição de fontes próprias com a técnica de participação de uma entidade na receita tributária de outra, ou técnica da distribuição ou repartição da receita tributária, que é a discriminação das rendas pelo produto.

As duas modalidades de discriminação de rendas diferenciam-se, sobretudo, porque a primeira, originária, é arrecadada e apropriada pelo próprio órgão do qual emana a legislação tributária material. Já na derivada, por sua vez, o ente beneficiado recebe o produto a despeito de não possuir poder tributário direto, nem competência para tanto.

A discriminação pela fonte, receita originária, deságua na atribuição constitucional de competência tributária aos entes federativos. Diante da necessidade de garantir a autonomia financeira e orçamentária dos entes subnacionais, além do plano constitucional ter taxativamente especificado todos os tributos que podem ser editados, também detalhou as competências tributárias, que discriminam quais impostos cada um dos integrantes da Federação podem instituir e cobrar.

Ou seja, competência tributária é uma permissão constitucional conferida a uma pessoa política para criar tributos. A partir da divisão de competências, cada ente tem a aptidão para criar os tributos autorizados pela CRFB/88 e incidentes sobre matérias definidas por ela.

Deste modo, especificamente quanto à política fiscal no Brasil, alguns impostos são de

competência do Governo Federal, enquanto outros são cobrados pelos Governos Estaduais e Municipais.

Essa repartição de competências no Sistema Tributário Nacional é importante porque com ela se realiza não apenas a autonomia legislativa e de lançamento dos respectivos impostos, mas também a sua gestão fiscal.

Assim, além de impedir a bitributação, um dos objetivos da separação de competências é garantir aos entes federados autonomia financeira. Isso porque, tendo a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios campo próprio para instituir seus tributos, a Constituição conferiu meios para que os respectivos entes tivessem renda para desenvolver e manter suas atividades. Logo, sua atribuição visa, sobretudo, financiar os gastos públicos de cada ente federativo, decorrentes de suas competências.

Uma das principais características do federalismo fiscal é o respeito a essa repartição rígida de competências tributárias, de modo que eventual desrespeito a esse sistema acarretaria a quebra na autonomia dos entes subnacionais, que é característica consagrada na nossa Constituição.

Destaca-se que, nos termos do art. 7º do CTN, a competência de instituir tributos é indelegável. Eventual invasão de competência tributária é vedada pela CRFB/88 justamente porque impacta e subverte o nosso federalismo fiscal.

Capacidade tributária, por sua vez, difere-se de competência tributária. Enquanto esta última é de ordem constitucional, anterior à instituição do tributo e intransferível, a capacidade tributária surge no momento em que a competência é exercida, quando a lei elege quem vai figurar como sujeito ativo da exação, sendo, portanto, transferível.

Já a receita derivada, ou discriminação pelo produto, alvo do presente trabalho, é reflexo da cooperação financeira entre as esferas governamentais, o denominado federalismo cooperativo.

Esta modalidade de discriminação é dividida por José Afonso nas seguintes modalidades: participação em impostos de decretação de uma entidade e percepção por outras; participação em impostos de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada; participação em fundos (2016, p. 735).

Primeiramente, na participação em impostos de decretação de uma entidade e percepção por outras, os recursos são arrecadados pela entidade beneficiada e já integram seu patrimônio (arts. 157, I e 158, I da CRFB/88). Ou seja, o poder tributante cabe a uma entidade federativa, “mas o produto da arrecadação percebido pelas outras entidades a elas pertence” (SILVA, 2016, p. 744).

Já na participação em impostos de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada, a partilha ocorre por meio de percentual no produto da arrecadação. A esfera titular do poder de tributação coleta e entrega determinada percentagem aos beneficiários: “a Constituição reparte o montante do imposto em percentagens entre a entidade tributante e a entidade beneficiada, de sorte que esta receberá sua percentagem à vista de circunstâncias a ela vinculadas” (SILVA, 2016, p. 744). A título de exemplo: art. 153, §4º; art. 158, II, III, IV, parágrafo único; art. 159, II e §3º da CRFB/88.

Por último, na participação em fundos, prevista no art. 159, I da CRFB/88, o ente beneficiário tem uma expectativa de receber uma quantia de um fundo, alimentado, por exemplo, pela entrega de percentuais do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados.

Esses fundos visam, sobretudo, à redistribuição geográfica das rendas, a saber: Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE, Fundo de Participação dos Municípios - FPM e Fundo para Programas de Financiamento ao Setor Produtivo das Regiões Norte (Sudam), Nordeste (Sudene) e Centro-Oeste (Sudeco).

Assim, um ente federado nem sempre se apropriará integralmente do produto da arrecadação de tributo ao qual é competente para legislar sobre, isso porque a Constituição de 1988 previu um estrito regime de repartição de receitas tributárias por meio de uma série de mecanismos de transferência entre os componentes da federação.

Essa disposição organizativa que divide o que é arrecadado a título de tributos entre os entes federados delinea a forma federativa de Estado preconizada no art. 1º, bem como no 60, § 4º, inciso I, da CRFB/88.

Destaque-se que esta possibilidade de repartição de receita prevista nos artigos 158 e 159 da CRFB/88 é uma das exceções à vedação da vinculação da receita de impostos à órgão, fundo ou despesa, ou seja, o princípio da não afetação da receita de impostos, consoante art. 167, IV da CRFB/88, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

O doutrinador Sacha Calmon, por sua vez, divide as transferências fiscais intergovernamentais previstas nos arts. 157 a 162 da CRFB/88 de outro modo: as diretas e as indiretas (COELHO, 2016a, p. 350):

A forma direta impõe uma relação simples. Exemplo: os municípios fazem jus a 25% [...] do ICMS do estado arrecadado em seus territórios. A forma indireta põe uma relação complexa: são formados fundos aos quais afluem parcelas de receitas de dados impostos. Depois, são rateados entre os partícipes beneficiários segundo critérios legais preestabelecidos.

A partir dessa outra classificação da repartição das receitas tributárias, portanto, estão inclusas na modalidade direta os seguintes artigos da Constituição: 157; 158 e 153, §5º, I e II.

Ademais, as transferências intergovernamentais previstas nos arts. 157 a 162 da CRFB/88 podem ser voluntárias ou involuntárias e, a despeito de seu alcance ter sido ampliado pela CRFB/88, sua criação se deu, de fato, na reforma de 1967.

Transferência voluntária de receita tributária é quando o chefe do Poder Executivo decide fazer a transferência, via convênio com determinados Estados-Membros e Municípios. São voláteis, ou seja, as unidades transferidoras dispõem de autonomia para decidir sobre o montante e os requisitos necessários para recebimento dos recursos e, para tanto, a decisão de transferência voluntária deve ser motivada.

Podendo ser chamada de transferências por concessões, as transferências voluntárias estão vinculadas à execução de políticas públicas setoriais e independem de previsão legal específica.

Já as transferências involuntárias são obrigatórias e estão legalmente definidas, não tendo o chefe do Poder Executivo ingerência sobre elas. Tem a função de reduzir desequilíbrios inter-regionais, tentando equilibrar a distribuição de recursos com o objetivo de promover o desenvolvimento de toda a federação.

Por meio dessa modalidade de transferência, o modelo brasileiro confere segurança de receita para os entes subnacionais, na medida que permite a participação destes sobre as receitas nacionais.

Denominado por parte da doutrina de transferências por cotas, a transferência involuntária pode estar associada a um imposto específico ou a montantes disponíveis em fundos públicos constituídos por recursos com origem tributária diversificada.

Destaque-se a finalidade redistributiva desta modalidade de transferência, ou seja, busca reduzir as assimetrias inter-regionais a partir do repasse de recursos segundo critérios que guardam uma relação inversamente proporcional à renda e diretamente proporcional à população e aos indicadores de carências associados à disponibilidade de bens públicos ou meritórios.

Como exemplos dessas vinculações constitucionais na CRFB/88 têm-se os já mencionados Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios, como também mediante entrega de percentuais para programas de financiamento regionais, além de outras normas pontuais (art. 159 da CRFB/88). Os respectivos critérios de rateio desses fundos cabem à lei complementar, consoante disposto no art. 161 da Carta Magna.

Pois bem. Há que se ressaltar que o estabelecimento dessas transferências na Constituição é uma marca do federalismo fiscal brasileiro porque fica resguardada essa forma de financiamento para as atividades estatais dos entes subnacionais, garantindo, portanto, o orçamento e a autonomia que lhe cabem.

Entretanto, na prática, observa-se uma desvirtuação desse instituto. Destaque-se que, segundo dados divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional em 04 de abril de 2022, a carga tributária bruta do governo geral em 2021 foi estimada em 33,90% do PIB (Produto Interno Bruto), sendo que, na composição por esfera de governo, 22,48% do PIB corresponderia ao governo central, 9,09% aos Estados-Membros e apenas 2,33% referente aos Municípios (2022, p. 6).

Os dados supramencionados evidenciam que hoje a questão tributária é centrada na união e repassada aos pingos, obrigatoriamente, aos Estados-Membros e Municípios. Assim, a realidade está fulminada pela assimetria jurídica dos entes federados, ou seja, desigualdade regional, que deve ser amenizada tanto por meio de transferências intergovernamentais constitucionais/legais como pelas voluntárias/autônomas aos menos favorecidos, visando garantir o equilíbrio federativo e a autonomia política dos entes políticos.

Assim, tanto o regime constitucional de arrecadação tributária quanto a repartição de rendas são a pedra de toque do equilíbrio federativo, uma vez que, para que se garanta a autonomia nas relações federativas, deve haver a justa distribuição dos recursos arrecadados.

Neste cenário, precisa-se construir um modelo de repartição de receitas e competências tributárias que seja não só útil para o contribuinte, mas que também gere desenvolvimento nacional e garanta a cada ente subnacional a receita necessária para a execução de projetos.

## 2 A COBRANÇA JUDICIAL DE CRÉDITOS DA DÍVIDA ATIVA

### 2.1 Definição de Dívida Ativa

A Dívida Ativa é uma expressão antiga. Seja do ponto de vista contábil, como todo crédito não pago durante o ano do seu vencimento, seja do ponto de vista econômico, como integrante do patrimônio da Fazenda Pública, a Dívida Ativa da Fazenda Pública abarca acepções multifacetadas, remetendo a diversas áreas do conhecimento.

Sua previsão legal se dá, sobretudo, pelo art. 39 da Lei 4.320/64, com redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735/79, que traz em seu bojo, *ipsis litteris*:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

Assim, todo valor devido ao governo, uma vez não pago ou recolhido no ato em que se fizer necessário, gera uma dívida com o respectivo ente público. Constitui o conjunto de débitos de pessoas físicas ou jurídicas junto aos órgãos públicos e, nesse cenário, o outrora contribuinte passa, portanto, à situação de devedor.

O artigo supramencionado traz a regulamentação da Dívida Ativa da Fazenda Pública, regra importante que ao longo do tempo foi aperfeiçoada com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Pois bem, cada ente federativo possui sua própria Dívida Ativa, sendo alocada no ativo do respectivo órgão público por se tratar de crédito a receber, ocupando o poder público a posição de credor.

Contabilmente, a Dívida Ativa é uma fonte potencial de fluxo de caixa e de entrada de recursos. Ou seja, não é algo que se tenha certeza absoluta que será arrecadado, há apenas a mera possibilidade. Tanto é que, embora tida como ativo, também no balanço patrimonial deve ser registrada a conta redutora denominada de “provisão para perdas de Dívida Ativa”. Ou seja, prevê-se valores inscritos e não recebidos, visando evitar a superestimativa da receita.

Da definição supra resume-se, portanto, as quatro características principais da Dívida Ativa: além de ser alocada no ativo, trata de fonte potencial, fluxo de caixa e constitui crédito a receber.

Ressalta-se que Dívida Ativa não se confunde com Dívida Pública ou Passiva, uma vez

que esta representa as obrigações do poder público com terceiros e é reconhecida contabilmente no passivo por se tratar de crédito a pagar.

Ademais, o art. 39, §4º da Lei nº 4.320/64, quanto à composição da Dívida Ativa, preleciona que esta não é composta somente pelo valor principal que o sujeito passivo está devendo, mas também pela atualização monetária, pela multa incidente e pelos juros mais encargos decorrentes de leis especiais, por exemplo.

É importante destacar ainda que o que configura a inscrição em Dívida Ativa de qualquer obrigação com a Fazenda Pública é o seu não pagamento a tempo e modo devido. Essa inscrição é um ato vinculado que garante higidez ao crédito e é precedida de um controle de legalidade, no qual se verifica a presença de requisitos intrínsecos (certeza e liquidez) e extrínsecos (exigibilidade) daquele crédito.

Assim nasce o crédito tributário definitivamente constituído, uma vez que, esgotado o prazo para pagamento, seja pela lei ou por decisão final de processo regular, e permanecendo em aberto em face da ausência de pagamento pelo contribuinte, este é inscrito em Dívida Ativa pela repartição administrativa competente, sendo a matéria regulada pelos arts. 201 a 204 do CTN, bem como pelo art. 2º, § 3º da LEF e pelo art. 39 da Lei nº 4.320/64.

Em termos contábeis, na inscrição em dívida ativa há uma variação patrimonial diminutiva (VPD) no órgão ou entidade de origem, uma vez que é baixado o crédito a receber, já no órgão ou entidade competente para inscrição, por sua vez, ocorre uma variação patrimonial aumentativa (VPA), posto que com tal procedimento é reconhecido um crédito de Dívida Ativa.

Ademais, ressalta-se que nesse procedimento há apenas a troca do crédito a receber não inscrito pelo crédito inscrito, sem alteração do patrimônio líquido do ente federativo como um todo. Assim, a inscrição do crédito em Dívida Ativa constitui fato contábil permutativo.

Destaque-se que esse efeito permutativo da inscrição em Dívida Ativa refere-se ao ente federativo como um todo. Ou seja, não se trata da ótica das entidades (do órgão de origem e do órgão de inscrição), mas sim de adotar o referencial do ente da federação por inteiro, pelo qual essa operação no fim das contas é um fato permutativo.

Em suma, a inscrição é um fato permutativo porque nela troca-se um direito por outro, um crédito a receber por Dívida Ativa. Nos termos dos Riscos Fiscais, previstos no Anexo V da Lei nº 12.465/2011, em consonância com o disposto no Art. 4º, § 3º, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: “a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio Ativo”.

Verifica-se que o ato de inscrição do débito em Dívida Ativa visa desempenhar uma dupla instrumentalidade: cumprir a finalidade contábil expressa na Lei nº 4.320/1964, bem como viabilizar a formação do título executivo extrajudicial, consubstanciado na CDA, que é o documento que embasa a cobrança administrativa ou judicial daquele crédito.

Logo, a inscrição em Dívida Ativa legitima a origem do crédito em favor da Fazenda Pública, possibilitando o ajuizamento de ações de cobrança, desde que o procedimento esteja revestido dos requisitos jurídicos necessários para tanto.

Destaca-se que apenas a arrecadação é considerada uma receita orçamentária, não sendo suficiente, portanto, a mera inscrição em Dívida Ativa. Ou seja, a receita do recebimento da Dívida Ativa constitui receita orçamentária do exercício em que foi arrecadada/quitada, e não do exercício da inscrição em Dívida Ativa, conforme dispõe o art. 39 da Lei nº 4.320/64, com a Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735/79.

Diante do exposto, a Dívida Ativa é um direito de cobrar um crédito vencido e não pago. Assim, apesar de possuir o termo dívida no início, trata-se de um direito de cobrar a um terceiro, e quem é dotado desse direito são as procuradorias da administração direta, autarquias e fundações públicas.

O órgão responsável pela gestão administrativa e judicial da dívida ativa no âmbito da união é a Advocacia Geral da União (AGU), conforme prevê o MCASP 9ª Edição. Mais especificamente: a PGFN, a PGF, a Procuradoria do BACEN e a Procuradoria do INSS.

Primeiramente, à Procuradoria-Geral Federal incumbe a apuração de certeza e liquidez, inscrição em dívida ativa e cobrança amigável ou judicial dos créditos das Autarquias e Fundações Públicas no âmbito Federal, bem como a representação judicial e extrajudicial dessas entidades. Ou seja, uma autarquia também tem sua própria Dívida Ativa.

Já a Procuradoria do Banco Central, por sua vez, é responsável pela apuração de certeza e liquidez, inscrição em Dívida Ativa e gestão administrativa e judicial dos créditos do próprio BACEN.

A Procuradoria do INSS fica encarregada pela apuração de certeza e liquidez, inscrição em Dívida Ativa e gestão administrativa e judicial das contribuições sociais previdenciárias.

Por último, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é a responsável pela gestão administrativa e judicial da Dívida Ativa Tributária. Adotando o critério de eliminação, os créditos que não forem da competência das procuradorias supramencionadas serão da PGFN.

As demais esferas governamentais, ou seja, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, consoante o MCASP, do STN (2021, p. 437) “disporão sobre a competência de seus órgãos e entidades para a gestão administrativa e judicial de sua dívida ativa”.

## 2.2 Dívida Ativa Tributária versus Não Tributária

Em suma, como visto, a Dívida Ativa trata de registro dos valores devidos à Fazenda Pública, e esses créditos podem ter natureza tributária ou não-tributária, conforme conceito amplo estatuído no art. 2º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Destaque-se que esse conceito de Dívida Ativa trazido na LEF faz expressa menção à Lei nº 4.320/1964. Deste modo, imperioso se faz trazer à baila o art. 39 da referida Lei, com texto incluído pelo Decreto Lei nº 1.735/1979, *ipsis litteris*:

Art. 39 § 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Essa subdivisão da Dívida Ativa da Fazenda Pública quanto à origem, ou seja, em tributária e não tributária, também é adotada pelo MCASP.

Dívida Ativa tributária, como o próprio nome diz, é o crédito da Fazenda Pública proveniente de tributos. É importante destacar, entretanto, que a Constituição da República inaugurou o entendimento extensivo quanto ao termo tributo, ampliando o rol das modalidades tributárias.

Ademais, o conceito de Dívida Ativa tributária é reforçado pelo art. 201 do CTN. Saliente-se, ainda, que a receita tributária “na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública” (HARADA, 2016, p. 51).

Já a Dívida Ativa de natureza não tributária, por sua vez, são todas as demais receitas da Fazenda. São, por exemplo, os créditos da Fazenda Pública como os provenientes de multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmos, alugueis ou taxas de ocupação, etc.

Assim, qualquer crédito da Fazenda Pública que não decorra de uma obrigação tributária constitui crédito não tributário e todos esses créditos, cuja liquidez e certeza possam ser apuradas pela Administração, integram, em tese, a Dívida Ativa não tributária.

Há que se destacar, ademais, que a Dívida Ativa da Fazenda Pública, seja ela de natureza tributária ou não tributária, compreende: “além do principal, a atualização monetária, os juros,

a multa de mora e os demais encargos previstos em lei ou contrato. Entre os encargos previstos em lei, estão os honorários dos advogados públicos, devidos em razão da propositura da execução fiscal” (CUNHA, 2020, p. 443).

### **2.3 A Cobrança Judicial de Créditos da Dívida Ativa**

É inequívoco que, no Sistema Judiciário Brasileiro, diante do altíssimo volume de processos judiciais em tramitação, a administração pública aparece como a maior litigante habitual. Essa premissa, além de ser uma consequência direta da cultura da ampla contenciosidade, contribui para a manutenção e o agravamento do cenário de crise da prestação jurisdicional, o que influencia, inclusive, na cobrança judicial da Dívida Ativa, como será adiante demonstrado.

A Teoria da Tipologia das Partes, idealizada pelo Professor Marc Galanter e trabalhada por Marcelo Veiga Franco, prevê uma dicotomia na qual de um lado estão os chamados *repeat-players*, ou litigantes habituais, que são aquelas partes que frequentemente estão presentes nos órgãos judiciários na defesa de seus direitos; do outro lado, apresentam-se os *one-shooters*, ou litigantes ocasionais, que são aquelas partes que eventualmente litigam à justiça na defesa de seus direitos (FRANCO, 2018, p. 181-182).

Aplicando-se a referida teoria ao cenário arraigado pela litigiosidade no Brasil, observa-se que, em primeiro lugar, os litigantes habituais clássicos estatisticamente comprovados são a administração pública. Aqui se adota o conceito de administração pública como um todo, seja ela direta ou indireta, como também em todos seus níveis e esferas: federal, estadual, distrital e municipal.

A título de exemplo, o último relatório estatístico “Supremo em Ação” do Departamento de Pesquisa Judiciária do Conselho Nacional de Justiça divulgado em 2018 e tendo como ano-base 2017 no STF (2018, p. 46) mostra que, “*considerando o total da demanda que o STF recebeu em 2017 (102.227 casos novos), os dois maiores litigantes foram a União e o INSS, tanto no polo ativo quanto no passivo*”.

O Relatório Estatístico do Superior Tribunal de Justiça consolidado do ano de 2021 demonstra que, neste mesmo ano, dos maiores demandantes dos processos que estão em tramitação, a União, o Instituto Nacional do Seguro Social e Fazenda Nacional figuram no segundo, terceiro e quarto lugares, respectivamente; e a Dívida Ativa (Execução Fiscal) é o segundo colocado na relação de Principais Assuntos no STJ, com 6.651 (seis mil, seiscentos e cinquenta e um) processos (2021, p. 35).

O Boletim Estatístico do STJ, agora sobre o mês de janeiro de 2022, mostra que houve um crescimento no número de processos perante esse colendo tribunal discutindo Dívida Ativa (Execução Fiscal), passando a perfazer o número de 7.018 (sete mil e dezoito) (2022, p. 9).

Assim, tem-se no Brasil uma extrema litigiosidade com predomínio dos entes, entidades e órgãos da administração pública, o que é prejudicial ao judiciário e ao desenho institucional do Estado contemporâneo. Outro não é o posicionamento de Marcelo Veiga Franco (2018, p. 23):

A forma de atuação processual comumente praticada pelas partes, sobretudo pelos litigantes habituais (ou *repeat players*), é extremamente prejudicial para a entrega adequada, efetiva e tempestiva da prestação jurisdicional. O padrão de litigiosidade verificado no Brasil, decorrente de uma tradição jurídica exageradamente “demandista” (ou “judiciarista”), contribui fortemente para a perpetuação e o agravamento do cenário caótico de exercício da função judicial.

Esse cenário de litigiosidade em massa e a caracterização da Fazenda Pública como *repeat-player* prejudica diretamente a cobrança judicial de créditos da Dívida Ativa, regida pela Lei nº 6.830/1980, um dos exemplos típicos da atuação do Poder Público em juízo. Pode-se dizer que a execução fiscal

é um procedimento especial de execução fundada em título extrajudicial para a satisfação de quantia certa. Ela caracteriza-se pela presença de 2 (dois) elementos: o sujeito ativo e o objeto. Somente se considera execução fiscal se o exequente for a Fazenda Pública e o valor cobrado compuser sua dívida ativa (CUNHA, 2020, p. 441).

Considerando-se que execução é a etapa processual eminentemente material em que se realizam atos com o objetivo de satisfazer o direito do credor, a execução do tipo fiscal é o rito por excelência para recuperação do crédito fazendário. Logo, a cobrança judicial de créditos inscritos em Dívida Ativa é regida pelo princípio do resultado, ou seja, destina-se a liquidar o direito do credor, já atestado em um título.

Acerca do procedimento das execuções fiscais, Kiyoshi Harada afirma que “é simples e desburocratizado, permitindo alcançar os objetivos visados com celeridade, sem subterfúgios, assegurando, porém, o direito à ampla defesa” (2016, p. 704). Discorda-se do supratranscrito, *data venia*, conforme restará adiante sumariado.

Atualmente, o Judiciário passa por uma crise de morosidade crônica que se materializa no acúmulo de milhares de executivos fiscais. Não somente devido às ações nas quais o contribuinte, *per si*, movimenta a máquina judiciária, tendo em vista que estas são de menor monta, mas também à atividade de litigância habitual das Fazendas Públicas de todas as esferas, tornando o procedimento previsto na Lei nº 6.830/1980 cada vez mais árduo e dispendioso para os cofres públicos.

O Boletim Estatístico do STJ, acerca do mês de fevereiro de 2022, aponta que a União saltou para o primeiro lugar na relação de maiores demandantes dentre os que estão em tramitação, com um total de 17.983 (dezesete mil, novecentos e oitenta e três) processos (2022, p. 13).

Dos dados acima coletados, infere-se que, a despeito de constituírem créditos a receber na contabilidade pública, a satisfação dos valores inscritos em Dívida Ativa encontra muitas dificuldades na prática, diante da cultura da litigância em massa supramencionada.

Solucionar esses gargalos é um grande desafio. Manter um estoque de crédito inscrito em Dívida Ativa crescente não é interessante, uma vez que reflete diretamente na situação de crise fiscal e crise econômica de cada ente federativo.

Uma das formas de solucionar o problema supramencionado é recorrer às formas alternativas de cobrança dos créditos presentes no subsistema de recuperação de crédito públicos, como assevera Lima e Nolasco (2021, p. 349): “É mister refutar a ideia que se tem acerca da existência de uma modalidade exclusiva de cobrança disponibilizada à Fazenda Pública [...] A realidade é bem distante disso”.

Deste modo, percebe-se que o instituto da Execução Fiscal representa a via primária na persecução de créditos públicos. Entretanto, surgem outros instrumentos previstos pelo ordenamento pátrio, mais ágeis e céleres, que podem ser adotados pela Fazenda Pública como estratégias complementares, a exemplo do protesto de CDA, da celebração de negócio jurídico processual e da realização de transação tributária.

Quanto às execuções fiscais já em curso no judiciário, sendo este o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, pode-se afirmar que muitos dos procedimentos previstos no CTN e na LEF estão desatualizados e engessados, tais como o concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público, acarretando a insuficiência na arrecadação da Dívida Ativa.

A correção desses desequilíbrios do sistema promoveria ganhos não apenas para o Poder Público, que recuperaria os valores que lhe são realmente devidos, mas também para o contribuinte, que teria a sua situação fiscal regularizada e, em última análise, traria benefícios para a sociedade, com a economia dos recursos que seriam gastos com a litigiosidade em massa e o congestionamento das execuções fiscais.

A efetividade da cobrança e da recuperação desses valores é indispensável, uma vez que a jurisdição não se revela apenas como expressão do poder estatal, mas também como serviço público subordinado aos princípios constitucionais da eficiência e economicidade que regem a Administração Pública.

Nesse cenário, faz-se imprescindível identificar novas estratégias processuais bem como aniquilar do Ordenamento Jurídico normas que obstaculizam a satisfação exitosa do crédito público, de forma a otimizar os diversos fechos lógicos da arrecadação do Sistema Tributário Nacional, sistema esse que é a principal fonte de custeio do Estado brasileiro e de todas as suas políticas públicas.

Portanto, visando atingir o escopo magno da Execução Fiscal que é, sobretudo, a satisfação da Fazenda Pública, faz-se imperioso desafogar o Poder Judiciário, com economia de recursos materiais e pessoais, além de extirpar do Ordenamento Jurídico os dispositivos normativos que eventualmente constituam óbice ao seu fim último, rompendo de vez com o ciclo vicioso atualmente instalado na satisfação da Dívida Ativa.

### **3 UMA EXECUÇÃO FISCAL DE RESULTADOS: APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA MÁXIMA EFETIVIDADE**

O processo funciona como um instrumento de consecução de determinados escopos, podendo estes serem tanto de natureza política, como social e jurídica (DINAMARCO, LOPES, 2018, p. 20-22). Ou seja, é utilizado como meio preordenado a determinados fins, à consecução de resultados, dando a cada um o que lhe é devido.

Em uma perspectiva ampla, o direito ao acesso a uma ordem jurídica justa também se caracteriza como direito fundamental a uma tutela jurisdicional efetiva, que de fato sirva como uma ferramenta apta a alcançar o resultado/interesse almejado pelo jurisdicionado.

Lança-se mão, nesse contexto, da ideia de um processo de resultados e da preocupação com a efetividade, influência do professor Dinamarco. Não existe território mais propício e significativo para medir a temperatura da efetividade do processo do que a execução, uma vez que é a atividade jurisdicional que mais tende a entregar resultados ao jurisdicionado, atuando no plano real de alteração dos fatos e da realidade.

Deste modo, fazendo uma analogia ao conceito de Dinamarco de processo de resultados, *in casu*, destaca-se a necessidade da obtenção de uma Execução Fiscal de resultados. Esse postulado consiste, sobretudo, no primado da satisfação do exequente, seja ele a Fazenda Pública de qualquer uma das esferas federativas.

Assim, não basta o mero ajuizamento desarrazoado de executivos fiscais, mas sim a garantia da plena recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa. Isso porque “na medida do que for praticamente possível, o processo deve propiciar a quem tem um direito tudo aquilo e precisamente aquilo que ele tem o direito de obter, sob pena de carecer de utilidade e, portanto, de legitimidade social” (DINAMARCO; LOPES, 2018, p. 22).

Dogmaticamente, aprende-se que a atividade de execução tende a dar ao credor aquilo que ele tem direito e, portanto, aprioristicamente, nessa etapa o credor deveria, até por razões materiais, ser provido de garantias e vantagens.

Ademais, em face da legislação vigente, o executado deve atuar consciente de que está em estado de sujeição em relação ao exequente, seguindo o disposto pelo princípio da preeminência do exequente previsto no art. 797 do CPC/2015 e corolário dos princípios constitucionais da efetividade e da razoável duração do processo, insculpidos no art. 5, incisos XXXV e LXXVIII da CRFB/88.

Há que se ressaltar que os princípios constitucionais, tais como os supracitados, são premissas de todo o sistema processual, de modo que as soluções juridicamente adotadas têm

por dever sempre conferir a máxima efetividade a todos eles (DINAMARCO; LOPES, 2018, p. 53).

Assim, em tese, deve-se conceder, em um intervalo de tempo razoável, uma decisão de mérito justa e efetiva, corolário do acesso à justiça. Ou seja, assegura-se, além da garantia do mero ingresso, uma tutela jurisdicional efetiva, adequada e tempestiva.

Entretanto, convive-se há muito tempo com problemas na prática forense que fazem os contribuintes desconfiarem se o processo de execução é exatamente aquilo que é previsto na teoria e na legislação.

Especificamente no âmbito da Execução Fiscal e do Concurso de Preferências, percebe-se que priorizar o crédito da União acarreta, mesmo que indiretamente, a falta de efetividade das execuções manejadas pelos demais entes da federação, consoante restará adiante demonstrado.

O Relatório Justiça em Números divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça (2021, p. 82) mostra a dificuldade em satisfazer o crédito dos entes federativos, uma vez que, das receitas decorrentes da atividade jurisdicional de 2021, a arrecadação “das atividades de execução fiscal são as de maior queda em valor total — R\$ 9,7 bilhões de redução”.

Destarte, percebe-se que há uma latente dificuldade na cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa, em flagrante violação à efetividade, tendo em vista que obsta a real satisfação do credor.

Tal situação agravava-se porque, nas raras hipóteses em que se encontravam bens e havia a penhora simultânea de executivos de diversos entes federados, era aplicável o rol de privilégios estabelecido pelos parágrafos únicos dos artigos 187 do CTN e 29 da LEF. Definitivamente, ajuizar uma Execução Fiscal para cobrança de crédito público dos entes subnacionais cuja recuperabilidade é praticamente inviável não é sinônimo de eficiência, tampouco de efetividade.

Assim, o que deveria ser o processo de satisfação do credor, acabava não logrando êxito na prática. Muitas execuções fiscais não conseguem chegar ao seu final, tendo sido apontadas como o principal fator de morosidade no poder judiciário, em flagrante violação ao dever de tempestividade da jurisdição. A análise do Relatório Justiça em Números do CNJ (2021, p. 176) mostra que o fator tempo pode acarretar desgastes e males terrivelmente corrosivos, mostrando-se como um inimigo:

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses

processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6,1 pontos percentuais, passando de 73% para 66,9% em 2020.

Tais dados, concretamente coletados, evidenciam a crise não só de efetividade, mas também de eficiência na cobrança judicial dos créditos públicos. Nesse cenário, faz-se crucial a identificação de estratégias de cobrança compatíveis com o que é proposto pelo art. 37 da CRFB/88, bem como a mudança de perspectiva, de modo a pensar nos processos judiciais em termos de dinamicidade e economicidade.

Com o antigo instituto de Concurso de Preferência não é diferente. O critério de desempate previsto no art. 187 do CTN representava uma violação à efetividade da recuperação dos créditos dos demais entes federativos, uma vez que, mesmo que ajuizadas anteriormente, as execuções fiscais de entes subnacionais perdiam vez diante das ajuizadas pela União caso houvesse pedido simultâneo de penhora, por exemplo.

Assim, a despeito de localizar bens penhoráveis dos executados, Estados-Membros, Distrito Federal, Territórios e Municípios perduravam na tentativa de satisfação de seus créditos, uma vez que era a União, entre pessoas jurídicas de direito público, quem tinha a maior preferência.

Em um cenário no qual a recuperação de créditos públicos já representa um enorme desafio, mais dificultoso o era para os entes subnacionais, preteridos em prol da União no Concurso de Preferência. Ao arrepio, sobretudo, da eficiência das Execuções Fiscais, a ordem estabelecida discricionariamente pelo legislador acarretava óbice à satisfação do credor.

Inequivocamente, com tal instituto atuando como empecilho, a recuperação judicial de créditos públicos principalmente de Municípios, além de Estados-Membros e Distrito Federal, passou a ser apenas a mera rolagem da dívida, enfrentando longos anos de tramitação e longe da satisfação de crédito.

Portanto, no viés prático, o instituto do Concurso de Preferência consistiu em uma afronta ao princípio da efetividade, isso porque impedia o cumprimento do fim para o qual a Execução Fiscal foi criada, que é torná-la o processo adequado para cobrança forçada para satisfação do crédito público.

Diante do exposto, denota-se que a efetividade do processo reclama providências práticas, no sentido de dar à parte a prestação jurisdicional necessária. Desse modo, é imprescindível garantir não apenas a humanização da execução, mas a ideia de a execução seguir de forma menos gravosa para o executado, obedecendo, também, os princípios constitucionais ao assegurar seu escopo magno, que é a satisfação efetiva da dívida em um prazo razoável.

Logo, não apenas é inconstitucional como também contrária ao princípio da efetividade qualquer vantagem que seja atribuída a um ente federativo em detrimento de outro, no que tange à recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa.

## 4 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

### 4.1 Modelo de Federalismo Adotado pela Constituição de 1988

O vocábulo federalismo deriva do latim *foedus*, que em uma tradução literal indica pacto e aliança, somado ao sufixo *-ismo*, que se refere à doutrina ou ao sistema. Assim, muito do que significa o termo federalismo pode ser subjetivamente deduzido a partir da própria etimologia da palavra.

De uma maneira bastante clássica, pode-se elencar três formas de Estado: o unitário, a confederação e a federação.

Os Estados unitários são aqueles que possuem um único organismo político, ou seja, “há sobre o território nacional um só governo, um só Legislativo, um só Poder Judiciário” (COÊLHO, 2016a, p. 55). Logo, para o ente descentralizado inexistem autonomia política, autogoverno ou legislatura.

A confederação de Estados, por sua vez, é uma forma de organização na qual existe uma união de Estados independentes, dotados de soberania. “Neste pacto os Estados continuam autônomos [...] e se unem em função de objetivos comuns, quase sempre transitórios” (COÊLHO, 2016a, p. 55).

Já o federalismo, ou propriamente o Estado Federal, tem como fundamento a “existência, ou melhor, a coexistência de ordens jurídicas parciais sob a égide da Constituição” (COÊLHO, 2016a, p. 81), constituindo exemplo dessas ordens jurídicas parciais a União e os Estados-Membros. Desse modo, é uma forma de Estado a qual permite, em um mesmo território, a coexistência de duas ou mais ordens de poderes autônomos sobre aspectos que permeiam a gestão do setor público, como aspectos da política fiscal, por exemplo.

Ou seja, um Estado Federado pressupõe o exercício de competências por diversos entes autônomos, com descentralização política, legislativa, judiciária, financeira e administrativa para atender necessidades públicas, exercer a atividade financeira, etc.

Há que se destacar, entretanto, que o segredo da manutenção da qualidade do Estado Federal está justamente em sopesar a descentralização. Nesse sentido, pode-se citar Sacha Calmon (2016a, p. 55):

A tensão dos graus centralizantes no âmago da federação pode gerar mutações. Uma centralização absoluta aglutinaria os Estados federados em um Estado unitário. Uma descentralização extrema conduziria à dispersão, cada Estado se tornando autônomo. Dispersão, pois, da comunidade nacional em ordens jurídicas independentes e soberanas.

Nessa forma de Estado, entretanto, a despeito de haver autonomia entre os entes partícipes, não há soberania, e é o que lhe diferencia de uma confederação. Logo, no federalismo os entes são dotados apenas de autonomia, uma vez que a soberania é da nação.

No caso específico do Brasil, a nossa Carta Constitucional adota o federalismo como critério de organização político-administrativa, justificado pela extensão e heterogeneidade de nosso país. Sacha Calmon (2016a, p. 97) assim ilustra a estruturação do modelo federalista pátrio, especificando que “entre nós, a federação e o federalismo vieram de cima para baixo, por imposição das elites cultas, a partir de modelos teóricos e exóticos, sem correspondência com o envolver histórico, político e social do povo brasileiro”.

Em consonância com o acima exposto, o ilustre Sacha Calmon aduz que “federalismo brasileiro é artificial e, portanto, lógico e estrutural” (2016b, p. 157).

A forma de Estado federal foi adotada pelo Brasil na Constituição de 1889, sendo mantida em todas as Constituições posteriores. É importante, entretanto, fazer um adendo: o federalismo proposto na Constituição de 1967, bem como na alteração em 1969, era meramente nominal, posto que a área de competência da União era extremamente dilatada, reduzindo o campo de atuação dos demais entes subnacionais.

Nesse cenário, a CRFB/88 surge para ampliar o federalismo, estruturando “um sistema de repartição de competências que tenta refazer o equilíbrio das relações entre o poder central e os poderes estaduais e municipais” (SILVA, 2016, p. 104). Esse pressuposto é de conteúdo indispensável na organização do Estado, sendo afirmado com rigidez constitucional máxima, mediante cláusula pétrea, não podendo ser mudada nem por Emenda Constitucional, nos ditames de seu art. 60, §4º, I.

Nesse cenário, o Estado federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional, sendo que a União e os Estados-Membros são pessoas jurídicas de Direito Público Interno, autônomos e independentes entre si.

Logo, no modelo federativo coexistem dois fenômenos: a união e a descentralização. A união aqui se coloca no sentido de confluência de objetivos e concepções comuns e, *pari passu*, descentralização se tem mediante a liberdade advinda da atribuição de esferas de competência.

Essa é a configuração básica de qualquer federação: o poder se distribui pelas unidades regionais, comumente entre a União e os Estados federados (federalismo dual); entretanto, no Brasil a distribuição é feita entre três esferas governamentais (a União, os Estados-Membros e os Municípios, além do Distrito Federal).

Por inovação do art. 1º, caput da Constituição de 1988, a coisa pública é dividida em três níveis, com a peculiaridade do Distrito Federal. Essa descentralização política própria do Estado federal acarreta também a descentralização jurídica. Assim, existem três ordens jurídicas parciais que possuem cada uma o autogoverno e produzem as suas próprias normas jurídicas e, juntas, nos ditames da Constituição, formam a ordem jurídica total, a saber, a nacional.

Assim, por inovação do constituinte pátrio, também estão petrificadas na fórmula do pacto federativo o Distrito Federal e os Municípios, “porquanto o federalismo, em sua formação clássica, envolve apenas a união dos Estados-Membros (federalismo dual). Entre nós, o município ostenta dignidade constitucional, mormente em matéria tributária” (COELHO, 2016a, p. 54-55).

Logo, a CRFB/88 é tida como municipalista, porque inova ao proteger também os Municípios, inserindo-os como unidades federativas. Como citado acima, essa dimensão trilateral da federação é algo característico do Brasil, posto que nos modelos federativos de outros países podem até existir poderes locais, mas os Municípios não são dotados de autonomia como no Estado brasileiro. Considerando que cada Estado federal tem feições próprias, a brasileira diz respeito aos partícipes do pacto federativo, bem como à sua respectiva autonomia:

as mudanças havidas [...] alargaram o raio de autonomia municipal no quadro da organização política do País, dando-lhe um alcance e profundidade que o faz indissociável da essência do próprio sistema federativo, cujo exame, análise e interpretação já se não pode levar a cabo com indiferença à consideração da natureza e, sobretudo, da dimensão trilateral do novo modelo de federação (BONAVIDES, 2016, p. 352)

Sendo assim, ao se deparar com problemas nos quais se perquire a constitucionalidade ou recepção de uma lei afeta diretamente ao federalismo, deve-se sempre adotar recursos hermenêuticos que levem em consideração o reforço de juridicidade que foi dado à autonomia municipal pela Constituição de 1988.

Portanto, basta aqui não perder de memória que a nova ordem constitucional elevou o patamar dos municípios a ares nunca explorados no constitucionalismo republicano brasileiro. Uma decorrência disso é a autonomia financeira dessas entidades, posto que, segundo o pensamento da Lei Maior, toda lei orgânica municipal deve funcionar como carta política de alforria das administrações do município.

Esse mesmo regime de autonomia é conferido aos Estados-Membros da Federação, por serem “instituições típicas do Estado Federal. São eles as entidades-componentes que dão a

estrutura conceitual dessa forma de Estado. Sem Estados federados não se conhece federação” (SILVA, 2016, p. 477).

Uma das consequências dessa autonomia atribuída aos entes subnacionais é a sua inegável autonomia financeira. Coaduna desse entendimento Sacha Calmon (2016a, p. 58), *in verbis*:

No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município [...], impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Esta autonomia resguarda-se [...] pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária.

Aliás, a Constituição prevê as competências financeiras para obtenção de receitas, bem como dispõe acerca das despesas, afirmando a importância dos Municípios na execução de competências e serviços públicos, tarefas essas que demandam gastos para o atendimento às necessidades dos cidadãos e do próprio federalismo.

Estar em uma Federação também implica dizer que existe uma repartição de competências, portanto cada nível federado é responsável pela prestação de diversos serviços e, além disto, por proporcionar qualidade de vida para os seus cidadãos.

Diante do exposto, denota-se que, dentre as principais características do federalismo, estão: a autonomia dos entes; a descentralização política, legislativa, financeira e administrativa; a presença de entes subnacionais e a possibilidade de participação desses entes nas decisões nacionais; a garantia constitucional da forma federativa; e o pacto federativo.

Há que se destacar, ainda, a vedação da hierarquização das coletividades regionais autônomas, nos termos do artigo 19, III da Constituição de 1988.

Especificamente quanto ao pacto federativo, é ele que determina o grau de autonomia de cada um dos entes federados. Ou seja, a maior ou menor descentralização e autonomia em uma federação, bem como a forma pela qual os entes se organizam e dividem as suas competências serão sempre definidas pelo pacto federativo, que é fruto de um processo histórico determinante no grau de autonomia dos entes.

O federalismo pressupõe a livre negociação entre as partes, um diálogo entre o governo central e os poderes descentralizados, objetivando garantir certo grau de autonomia e delinear a divisão das funções a serem cumpridas pelos diversos níveis de governo, buscando a contribuição recíproca dessas esferas de poder na manutenção da unidade e no desenvolvimento do país de um modo geral.

Sendo assim, preceitos como os contidos nos parágrafos únicos dos artigos 187 do CTN e 29 da LEF, relativos à preferência da União sobre os demais entes federativos na cobrança

judicial da Dívida Ativa significam, por exemplo, uma descabida intervenção na esfera autônoma dos entes subnacionais, a saber, na autonomia financeira destes.

## **4.2 O Federalismo Fiscal**

O federalismo fiscal é um princípio que também está implícito na ideia do pacto federativo. Dentro de uma federação, os entes federados possuem encargos constitucionalmente determinados e, para tanto, precisam de financiamento para serem executados, sendo esse o objeto do federalismo fiscal.

Para garantir a consecução dessas atividades constitucionais, o próprio texto da Lei Maior “promoveu uma grande descentralização das fontes de receitas tributárias, conferindo aos Estados-Membros e Municípios mais consistência (autonomia financeira dos entes políticos periféricos, base, enfim, da autonomia política e administrativa dos mesmos)” (COELHO, 2016a, p. 97).

Logo, o federalismo fiscal pode ser entendido como uma técnica administrativa aplicável aos grandes territórios com diferentes níveis de governo e com repartição de recursos (receitas) e encargos (despesas).

Tal sistema pressupõe necessariamente dois elementos: a existência de dinheiro para financiamento das atividades estatais dos entes federados e a presença de autonomia na consecução das atividades que foram atribuídas pela Constituição.

Para garantir tais receitas, a CRFB/88 previu a distribuição de competências tributárias e a repartição de receitas entre os entes federados, dois importantíssimos instrumentos que serão objeto de análise em capítulo próprio deste trabalho de conclusão de curso.

Assim, discutir o federalismo fiscal é discutir a distribuição de competências, bem como a carga tributária e o poder decisório dos entes federados. Dentro dessa discussão mais geral que envolve o arranjo federativo fiscal, um processo pelo qual o Brasil passou muito fortemente após a CRFB/88 foi a descentralização fiscal, quando o governo central delega para os subnacionais o poder decisório.

A transferência de receitas tributárias, por sua vez, pautada na sistemática da solidariedade, inaugura um sistema que se funda na cooperação entre as unidades federadas, visando conciliar interesses próprios em harmonia com o interesse comum da Federação, mediante a garantia de verbas tanto através de receitas próprias, quanto mediante a transferência de receitas tributárias, indispensáveis à consecução livre e efetiva das competências materiais.

Esse tema é de extrema relevância, pois é justamente por meio da atribuição de competências tributárias e da repartição de receitas entre a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios, os quais também são autônomos no Brasil, que a Constituição pretende assegurar aos entes da federação renda suficiente e, ao mesmo tempo, isenção de vinculações prejudiciais para o cumprimento das atribuições que lhe são reservadas pela Lei Maior.

Assim, além de prever as competências financeiras para obtenção de receitas, a CRFB/88 também dispõe acerca das despesas, afirmando a importância de todos os entes federados na execução de competências e serviços públicos, tarefas essas que demandam gastos para o atendimento às necessidades dos cidadãos e do federalismo.

Preleciona nesse sentido o eminente José Afonso da Silva (2016, p. 630):

Competência financeira: têm os Estados encargos a cumprir para satisfazer as necessidades coletivas, em decorrência de sua qualidade de entidades federativas autônomas, dotadas de competência exclusiva, comum e concorrente para realizar serviços e obras públicas. Precisam de meios pecuniários para a realização de seus fins. Por isso, a Constituição, a par da autonomia, conferiu-lhes competência financeira exclusiva.

O federalismo fiscal é um princípio que norteia nossa federação. É uma das vertentes do nosso pacto federativo pois diz respeito sobre a forma de financiamento dos entes federados e a autonomia que esses entes têm diante do orçamento que lhes é destinado pela Constituição.

Deste modo, o respeito ao federalismo fiscal é a consagração do pacto federativo e da autonomia dos entes federados, e neste ponto reside a importância desse princípio para o nosso Ordenamento Jurídico e para a Constituição.

### **4.3 O Desequilíbrio Fiscal Vertical no Brasil**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prevê a consolidação democrática do país e, para tanto, necessita-se da construção de instituições fortes, que garantam a construção de uma República verdadeiramente democrática. É nesse compasso que instituições deveriam ser forjadas com o equilíbrio delicado visando evitar a concentração de poder e qualquer forma de tirania.

Nesse contexto, o federalismo seria a pedra de toque, a separação vertical de poderes, a garantia de que a União, os Estados-Membros e os Municípios – incluindo o Distrito Federal –, separadamente, teriam as suas respectivas atribuições. Assim, a promoção do sucesso da República Federativa do Brasil também se dá através da promoção do sucesso dos entes

subnacionais.

A garantia da repartição de poder somada à previsão de uma federação de cooperação, com repartições de competência e transferências intergovernamentais do produto de impostos bem delimitadas, visa proporcionar não apenas autonomia e independência financeira dos entes federados, mas também a realização de objetivos constitucionais comuns, indispensáveis para a democracia.

Entretanto, devido ao desvirtuamento desses institutos, o modelo federalista constitucionalmente previsto está sendo transformado, gerando um desequilíbrio fiscal tanto horizontal quanto vertical.

O desequilíbrio horizontal ocorre entre os entes federados de mesmo nível. Tal empecilho fica evidente quando, por exemplo, enquanto algum Estado-Membro apresenta escassez de recursos frente aos seus compromissos, enquanto em outros ocorre o inverso.

O desequilíbrio vertical, por sua vez, dá-se entre os diferentes níveis de governo. Ou seja, quando Estados-Membros e Municípios apresentam falta de recursos frente a suas despesas a despeito do governo central apresentar excesso de recursos.

Em um Estado federado, mesmo que haja um equilíbrio fiscal inicial, é possível que o balanceamento não se mantenha na prática, seja porque os tributos destinados a cada esfera federativa incidem sobre diferentes bases socioeconômicas, seja porque os custos das prestações constitucionalmente atribuídas a cada uma são diversos.

Nascem assim as denominadas disparidades fiscais, caracterizadas pelo descompasso entre as bases tributárias e as necessidades de despesa pública, ou seja, há alguns entes públicos com abastadas bases tributárias e baixos encargos, enquanto outros com baixos recursos e alta demanda de despesas.

Outras possíveis causas que podem ser elencadas para o desequilíbrio vertical, alvo do presente trabalho, são a falta de clareza na definição das responsabilidades sobre os gastos, a concentração das receitas tributárias no governo federal, bem como a descentralização das despesas entre os demais níveis de governo.

Nesse cenário, as transferências intergovernamentais surgiram com o intuito implícito de tentar reverter esse desequilíbrio vertical e de conter as disparidades regionais, consoante anteriormente mencionado. Entretanto, ressalta-se que, na prática, diante de diversas influências multifatoriais, tais mecanismos não logram êxito na pretensa equalização.

Isso ocorre porque um dos problemas a ser citado é que os critérios de rateio das verbas de fundos são estanques, uma vez que não refletem o princípio da solidariedade federativa e não promovem o equilíbrio socioeconômico dos entes da federação. A ilustre Débora Ottoni

Uébe Mansur, tratando do Fundo de Participação dos Estados (FPE), faz uma brilhante crítica ao critério de partilha de verbas, *in verbis* (2017, p. 54-55):

Com efeito, perdeu o legislador a oportunidade de, além de levar em conta critério demográfico, consistente na população, e econômico, consistente na renda per capita, considerar aspectos efetivamente sociais, cuja ponderação deveria impactar o rateio das verbas do FPE, mormente diante das premissas do Estado Social proposto pelo Constituinte de 1988, além do declarado fito dos Fundos de promover a igualdade socioeconômica entre os entes.

Para tanto, poderia o legislador ter se utilizado de índices mais completos e que não considerem tão somente a dimensão econômica do desenvolvimento, como o IDH.

Assim, os atuais critérios de rateio legalmente previstos são impróprios para mensurar as capacidades arrecadatórias e as necessidades/despesas dos governos subnacionais, bem como seus parâmetros fiscais.

Há a constante tentativa política de mascarar ou reduzir a arrecadação de impostos que iriam para os Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, através de desonerações.

A problemática é tanta que houve tentativa, através de emenda parlamentar à Lei Complementar nº 143/2013, de evitar que tais desonerações influíssem no repasse ao FPE e FPM, determinando que estas incidissem apenas na cota de arrecadação da União. Entretanto, tal dispositivo foi vetado.

Sobre o assunto, o eminente jurista Sacha Calmon é enfático (2016a, p. 352):

Sabe-se que os impostos da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios têm distribuição vinculada a fundos estaduais e municipais [...]. Não são impostos exclusivos da União Federal. Cabe-lhe a arrecadação e fiscalização, todavia parte destes impostos compõem fundos específicos.

Toda e qualquer política da União Federal no sentido de diminuir ou suprimir a arrecadação desses dois impostos atingem os fundos que são destinados a Estados, Distrito Federal e Municípios. A assertiva do art. 5º da Lei Complementar era justamente findar com o excessivo beneplácito que a União Federal faz com o “chapéu alheio”. Chance preciosa desperdiçada pelo Congresso Nacional que não afastou o veto presidencial.

O desvirtuamento da repartição de receitas tributárias também salta aos olhos com o “aumento expressivo de tributos denominados contribuições, mas com verdadeira alma de impostos”, levando à “deturpação do sistema, como justas reivindicações dos Estados para participarem do montante arrecadado. Foi o que ocorreu com a CIDE” (COELHO, 2016a, p. 351).

Observa-se, ainda, uma clarividente afronta ao que estatui o art. 160 da CRFB/88, segundo o qual é “vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”.

Assim, o referido artigo expressamente veda a negociação política no que tange à repartição da receita tributária entre os entes subnacionais. Entretanto, observa-se que é frequente o uso do mecanismo das transferências fiscais “para obter vantagens políticas e, quem sabe, econômicas, favorecendo a corrupção, em benefício de uns poucos” (COELHO, 2016a, p.353).

No Brasil, observa-se um órgão nacional muito forte e entes subnacionais que têm, por exemplo, pouquíssima capacidade de tributação ou de implementação de sua capacidade tributária. Essas deturpações ocorridas em nosso país geram a concorrência entre União, Estados-Membros e Municípios e, por questões políticas, acaba se impondo em detrimento às demais diante de hegemonia financeira.

Destarte, não procede a alegação de que o Concurso de Preferência gera aporte financeiro de forma a promover a adequada distribuição a todos os entes federativos e corrigir desequilíbrios, a partir da repartição constitucional, uma vez que, na prática, por exemplo, o Fundo de Participação dos Estados e Municípios não está atingindo seu escopo magno.

Assim, destaca-se que nosso sistema federal de repartição das receitas tributárias, ao adotar tanto a modalidade direta como a indireta de transferências fiscais, estabeleceu “um complicado sistema de transferências fiscais entre as pessoas políticas que convivem na Federação” (COELHO, 2016a, p. 350).

Ademais, a crise evidenciou que a descentralização das receitas públicas promovida pela CRFB/88 não foi acompanhada de uma proporcional descentralização dos encargos públicos.

Ou seja, a despeito do projeto constitucional ter promovido certa descentralização de receitas se comparado ao modelo proposto em 1967, a receita ainda pode ser considerada centralizada diante da profunda descentralização de despesas. Deste modo, mesmo com a descentralização, se comparada com a Constituição anterior, a atual Carta Magna ainda promove um excesso de concentração de receitas no governo central.

Atualmente no federalismo brasileiro não há uma fidelidade cooperativa. Os entes subnacionais ficam à mercê de quem lhes repassa recursos. O que existe, na verdade, são interesses políticos que comandam o destino da federação a depender dos interesses de pequenos grupos, ao arrepio do regime político democrata.

Essa crise do federalismo mostrou as disfunções enfrentadas no Brasil que deformaram o projeto constituinte de 1988, que teoricamente seria o projeto adequado para o Brasil, um país de dimensões continentais. Essas deturpações causadas provocaram uma série de percalços, dando origem ao que se denomina de desequilíbrio fiscal vertical.

Deste modo, não prospera a alegação da constitucionalidade da prioridade dada à União frente aos demais entes nas atacadas normas infraconstitucionais, sob a alegação de que esta tem um ônus maior na repartição de suas receitas tributárias, se comparada aos Estados-Membros, que só repartem suas receitas tributárias com seus Municípios, e com esses últimos, que não dividem suas receitas tributárias com ninguém.

Isso porque, diante dos desvirtuamentos feitos na arquitetura constitucional, privar os entes subnacionais de recursos é flagrantemente inconstitucional, pois,

sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade. Entre nós, a federação é pétreia e indissolúvel (COELHO, 2016a, p. 58).

Também não merece prosperar, na espécie, o argumento de que o privilégio da União implica na primazia de todos os brasileiros, em vez de beneficiar apenas a população de determinados Estados-Membros ou Municípios. Essa premissa se deve ao fato de que, diante dos desequilíbrios da repartição de receitas tributárias, tais montantes acabam não chegando ou, na melhor das hipóteses, chegando de forma lenta e ineficaz ao fim da cadeia (entes subnacionais), constituindo, portanto, o rol contido nos parágrafos únicos dos artigos 187 do CTN e 29 da LEF infundada discriminação entre os entes federados.

Deve-se, portanto, abolir o desequilíbrio fiscal vertical, resquício do modelo fixado pela Constituição de 1967 e reafirmado na de 1969, momento de crise no federalismo brasileiro e de autoritarismo político, tendo em vista que reduziu a autonomia financeira dos entes da federação e concentrou na União a sede dos recursos tributários.

Desta feita, a autonomia financeira dos entes políticos é indispensável nas fronteiras do vínculo federativo, uma vez que estes somente conseguirão desenvolver efetivamente suas competências no seio social se conseguirem sustentar economicamente as suas ações.

Nesse cenário, a preferência da União sobre Estados-Membros e Municípios na recuperação da Dívida Ativa lesiona de sobremaneira a integridade do princípio federativo, incrementando, inclusive, o desequilíbrio fiscal vertical.

Tal lesão deve ser cuidadosamente evitada, a fim que se conserve a incolumidade da Constituição, diante do dever de manter a autoridade e a supremacia da mais alta regra de organização jurídica brasileira, conforme se demonstrará adiante.

#### 4.4 A Necessidade de Equalização Fiscal Vertical

Do exposto nos subtópicos acima, infere-se que o federalismo brasileiro projeta, além de conceitos do Direito Constitucional, importantes premissas também do Direito Financeiro e Tributário, sem os quais não seria possível compreender temas fundamentais, tais como a repartição de receitas tributárias e a recuperação judicial da Dívida Ativa.

Existem muitos benefícios no federalismo e na descentralização. Nesse diapasão, a própria

hipertrofia política e econômica da União dentro da Federação e à hipertrofia do Poder Executivo federal em face do Legislativo e do Judiciário, vigorantes na Carta de 67, seguiram-se a distrofia da União na Federação e a hipertrofia do Legislativo federal nos quadros da República federativa (COELHO, 2016a, p. 97).

Entretanto, a despeito de ter avançado desde o regime ditatorial, a efetiva descentralização do poder e dos recursos no federalismo brasileiro ainda é tímida, encontrando diversos entraves na prática. Assim, certamente é necessário reverter o desequilíbrio, com uma União ainda concentradora da maior proporção dos recursos, ao passo que Estados-Membros e Municípios concentram em si apenas a prestação de serviços.

Deve haver um equilíbrio institucional e uma cooperação maior entre os entes, de modo a assegurar que cada um dos componentes da federação seja capaz de financiar a realização das respectivas atribuições constitucionais, sobretudo com base na solidariedade.

Ressalte-se que a acepção de solidariedade aqui invocada é referente à sua dimensão interterritorial, ou seja, laços de interdependência mútua, existente como forma de manter a sobrevivência de unidade política entre os entes subnacionais, sobretudo através da atuação cooperativa visando ao bem comum. Assim, a solidariedade é mandamento constitucional que deve ser obedecido pela União, Estados-Membros e Municípios, sem exceção, em nome da República Federativa do Brasil.

Assim, em nome do federalismo, veda-se a atuação estanque e apartada dos entes subnacionais, sendo primordial a busca da ponderação, da coordenação e do consenso dentro de um leque maior que é a cooperação e a solidariedade, visando efetivar a norma constitucional que disciplina a cláusula pétreia que trata da federação e um de seus escopos máximos: o equilíbrio socioeconômico entre seus componentes.

Isso porque, na federação proposta pelo constituinte, a União exerce um papel apenas de coordenação e articulação, e não de competição, de concorrência com Estados-Membros e Municípios.

O equilíbrio fiscal dos entes e a relação entre Estado central e os entes subnacionais é delicada em razão dessas dificuldades encontradas na arrecadação dos tributos.

Portanto, percebe-se que o Brasil urge por um equilíbrio federativo adequado e, para tanto, é indispensável o fortalecimento dos Estados-Membros e Municípios. O desafio é equilibrar a capacidade de arrecadação e a distribuição de receitas com a atribuição de competências e responsabilidades de gastos, uma vez que o compromisso federativo pressupõe o fornecimento de serviços públicos e de infraestrutura em níveis semelhantes para os residentes das unidades federadas, na medida em que o gerenciamento de um país de dimensões continentais como o Brasil possui muitas peculiaridades e nuances.

Assim, há a necessidade de efetivar a federação nos moldes previstos pela Constituição, pois o sentido mínimo das previsões constitucionais deve ser assegurado em todos os casos. Assim, o sentido mínimo da federação estabelece não apenas papéis bem delimitados da União, dos Estados-Membros, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como uma adequada repartição de receitas.

Sobre a importância do sistema de repartição dos impostos e produtos e a solidariedade financeira a legitimar as chamadas transferências intergovernamentais, o doutrinador Sacha Calmon afirma que eles são responsáveis por quebrar o

centralismo fiscal da União Federal, promovendo uma melhor distribuição de recursos entre as pessoas políticas da Federação e obrigando, de sobredobro, o Executivo Federal a diminuir a sua ingerência no organismo federativo, que se agigantara durante os 21 anos da ditadura militar (COELHO, 2016a, p. 353).

Sendo o federalismo fiscal um arranjo financeiro chave na divisão das receitas e das despesas e encargos, uma arrecadação tributária e distribuição de receitas falhas não apenas afeta e desequilibra o sistema como um todo, como também viola diretamente uma das vedações constitucionais de natureza federativa, a saber, a vedação da criação de distinções entre os entes federativos.

Visando o equilíbrio da República Federativa do Brasil, o princípio da paridade federativa encontra guarida no art. 19, III da CRFB/88. Sobre o assunto, José Afonso da Silva faz colocações cirúrgicas (2016, p. 480): “a paridade federativa encontra apoio na vedação de criar preferências entre um Estado federado e outro ou outros, ou entre os Municípios de um Estado e os de outro ou do mesmo Estado, ou entre Estado e Distrito Federal”.

Isso posto, não merece prosperar o argumento de que o texto constitucional de 1988 consagrou uma ordem política no qual o ente central possui papel de relevância em relação aos entes subnacionais, sob pena de ofensa à ordem política vigente e ao equilíbrio federativo.

Dito isto, e se baseando no dispositivo alinhavado acima, percebe-se que não se pode haver a superposição de poderes ou a concessão de privilégios, como o rol de preferências na recuperação de créditos da Dívida Ativa, de sorte a respeitar a autonomia das esferas regionais e locais e, *pari passu*, preservar a harmonia entre os entes integrantes da Federação brasileira.

## 5 O FENÔMENO DE RECEPÇÃO DE NORMAS PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O Estado, complexa organização criada pelo ser humano, surge a partir de ideias sociais e políticas em constante transformação. Essa sucessão descomunal de acontecimentos constitui enorme desafio para a atividade legislativa. Segundo Renato Gugliano Herani (2010, p. 37):

Em meio a todo o contexto político e jurídico de consolidação da supremacia da lei como fonte de direito no Estado constitucional, conduz-se a um descompasso entre a atividade legislativa e a exigência de reger as situações da vida sob o forte influxo das transformações sociais, especialmente as ocorridas no último século.

O desafio vem justamente da impossibilidade de o Poder Legislativo abarcar sozinho todas as necessidades e anseios da sociedade. A despeito de ele ter se tornado um dos principais veículos de produção de regras de conduta, está longe de atender todas as demandas exigidas para a consecução dos fins políticos e sociais do Estado constitucional de direito.

Destarte, a vinculação do Legislativo à Carta Magna é um corolário do princípio estruturante do Estado de direito e da supremacia constitucional. O mesmo pode ser deduzido quanto ao Poder Judiciário, conforme preleciona Herani (2010, p. 73):

Nesse sentido, a Constituição é um parâmetro material intrínseco para os atos legislativos, razão pela qual só serão válidas as leis orgânica, formal e procedimentalmente conformes à Constituição. No Estado constitucional de direito não há espaço para a natureza ilimitada dos poderes conferidos ao Legislativo. Da mesma forma, é inevitável a vinculação do Judiciário à Constituição. Esta passa a ser o parâmetro para o controle de constitucionalidade desempenhado por órgãos judiciais.

Deste modo, no cenário do Estado Constitucional, a Constituição vigente é hierarquicamente superordenada, ou seja, é a denominada supremacia da Constituição, dela se extraíndo o fundamento de existência e validade das demais normas do Ordenamento Jurídico pátrio, consistindo paradigma de “reconhecimento do ingresso e permanência de qualquer outra regra de conduta no ordenamento jurídico” (HERANI, 2010, p. 37).

Desta feita, a partir de 1988, passou-se a considerar não apenas a supremacia formal da Constituição, mas também a material e axiológica, figurando como fundamento da ordem jurídica, ocupando o topo da pirâmide normativa e se impondo sobre todas as outras (*suprema lex*). Portanto, a perda de eficácia e substituição da Constituição anterior acarreta a perda de validade de toda a ordem jurídica elaborada conforme seus ditames, para renovar e dar lugar a uma nova realidade normativa:

Com a promulgação da Constituição de 1988, inaugurou-se um novo sistema nomoempírico prescritivo, que, como tal, atua como novo fundamento de pertença

(ou pertinência) das demais normas. Com isso, os elementos constitutivos de existência formal-orgânica das leis (manifestação de vontade, agente, objeto idôneo e forma) carregam conteúdo semântico extraído da Constituição de 1988. Assim sendo, esta não mais reconhece como órgão legítimo para produção jurídica aquele vigente sob a égide de Constituições pretéritas [...]. Portanto, somente ingressam no sistema jurídico as leis emanadas do novo centro de produção jurídica (HERANI, 2010, p. 93)

Entretanto, essa renovação integral do arcabouço legislativo demandaria um esforço intelecto-legislativo utópico se considerado o exíguo tempo de substituição de uma Carta Constitucional para outra, sem contar o caos gerado pelo vácuo legal, bem como pelo prejuízo à segurança jurídica, enfrentando-se uma incapacidade prática de produção simultânea de novo conjunto normativo pelo Poder Legislativo.

Assim, em nome da completude e da coesão do Ordenamento Jurídico vigente, recorre-se ao fenômeno de aproveitamento da lei velha na (re)criação de uma nova lei para o atual sistema jurídico, fenômeno esse que, para Herani (2010, p. 57) envolve a

substituição de positividade, uma vez que duas ordens jurídicas distintas, no mesmo âmbito espacial, confrontam-se numa relação em que uma, a anterior, perde sua positividade para outra, a posterior, mas sem reverter, para esta, no não aproveitamento do material legislativo proveniente do ordenamento jurídico sucedido.

Esse fenômeno de filtragem constitucional da legislação pretérita à nova ordem constitucional costumeiramente se denomina de recepção legislativa, e pode ser considerada uma fonte alternativa de direito, um procedimento abreviado de criação, subsidiário e subordinado à legislação. Desta feita, por meio de uma operação hermenêutico-constitucional, confronta-se um enunciado normativo pré-constitucional com a Constituição, aproveitando o velho texto naquilo que for materialmente compatível com o novo sistema jurídico-constitucional, ingressando no sistema e sendo tais normas reconhecidas como válidas.

Destaca-se que tal fenômeno tem lugar diante da substituição de uma Constituição por outra, momento em que se alteram os critérios para identificação das normas válidas dentro do sistema.

Sendo a norma anterior compatível com a nova Constituição, recebe novo fundamento de validade e assim recobra a eficácia já como nova norma pertencente ao ordenamento jurídico recém-criado. A Constituição é, pois, o parâmetro de novação (ou não) da norma pré-constitucional. Na relação de compatibilidade/incompatibilidade que se estabelece entre a norma pré-constitucional e a Constituição, tem aquela como objeto e esta como parâmetro. Logo, estabelecer sua concepção ou sentido torna-se condição essencial no estudo do fenômeno da novação (HERANI, 2010, p. 66)

O fenômeno da recepção, portanto, tem lugar na sucessão de Ordenamentos Jurídicos em um mesmo espaço territorial, estabelecendo-se uma ruptura lógico-temporal de sistemas

jurídico-constitucionais, uma vez que, apesar de estarem situados em um mesmo âmbito espacial, foram produzidos em diferentes momentos.

A novação opera-se no campo do direito constitucional intertemporal, vale dizer, no momento de sucessão temporal de sistemas constitucionais num mesmo espaço; e tem por objeto o substrato legislativo pré-constitucional. (HERANI, 2010, p. 90)

Sendo assim, a problemática da recepção legislativa se manifesta no momento de sucessão de sistemas, efetuando o controle internormativo de compatibilidade vertical entre norma pré-constitucional e a Constituição propriamente dita.

Tratando acerca do fenômeno supramencionado, Renato Gugliano Herani destaca, em *Controle de Constitucionalidade das Leis Pré-Constitucionais* (2010, p. 87), que apesar da cláusula de novação não estar explicitamente prevista na Constituição de 1988, isso não implica na inexistência da fonte de novação, que se encontra presente tacitamente.

O referido autor afirma ainda que o termo “novação legislativa” é mais compatível com as especificidades desse instituto, que enseja a recriação abreviada de normas. Para tanto, importa o instituto da novação do Direito Civil para afirmar que, por analogia, no referido fenômeno da novação legislativa a lei em comento, sendo confrontada e estando conforme a atual Constituição, caso recepcionada, cria uma nova lei, substituindo e extinguindo a anterior e originária.

Assim, a recepção, ou mais precisamente a novação legislativa para parte da doutrina, consiste em uma situação clara de antinomia aparente, tendo em vista que a contradição se opera entre normas de Ordenamentos Jurídicos distintos.

Já a ação direta de inconstitucionalidade tem como objeto o conhecimento e julgamento de compatibilidade vertical, lei ou ato normativo editado posteriormente à Constituição. Desenvolve-se por meio de processo constitucional objetivo unilateral que culmina na declaração de inconstitucionalidade.

Enquanto no âmbito processual a ADI analisa uma relação intranormativa, pois seu objeto já pertence ao sistema jurídico vigente, no seu turno, a ADPF trata da averiguação intersistemática, ou seja, analisa a incompatibilidade vertical entre normas de ordenamentos jurídicos distintos, resultando numa questão de direito intertemporal.

Logo, a recepção, assim como a constitucionalidade, lida com o juízo de compatibilidade de lei com a Constituição, a ser apreciada pelo Tribunal Constitucional. Destaca-se, entretanto, que, a despeito dos dois fenômenos se caracterizarem na “dimensão semântica, como relação entre significados extraídos das normas em comparação” (HERANI, 2010, p. 182) e serem processos constitucionais unilaterais, o juízo negativo de recepção é

inconfundível, seja quanto aos pressupostos como quanto às consequências, com a inconstitucionalidade.

Sendo assim, o uso da expressão inconstitucionalidade em sentido estrito é impróprio na qualificação do vício de incompatibilidade entre normas pré-constitucionais e a Constituição superveniente, sendo mais correto recepção/novação legislativa. Nesse caso, a doutrina constitucional não é unânime quanto à nomenclatura: uns adotam o termo recepção, outros novação.

Entretanto, há parcela da doutrina que, sem se preocupar com o objeto da fiscalização de compatibilidade com a Constituição, adota a inconstitucionalidade *lato sensu* como termo atemporal. Segundo esse entendimento, a não recepção e a inconstitucionalidade constituem objeto de verificação de constitucionalidade em sentido amplo, por encerrarem substancialmente a incompatibilidade vertical entre normas de hierarquias diversas, argumentando que a valoração da não novação como declaração de inconstitucionalidade se deve ao art. 11 da Lei que dispõe sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental:

O artigo 11 da Lei n. 9.882/99, prevê expressamente a declaração de inconstitucionalidade como provimento processual de solução do processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental. Portanto, mais uma vez a lei ou ato normativo pré-constitucional que afronta preceito fundamental constitucionalmente previsto incorre em pronúncia de inconstitucionalidade, ainda que tradicionalmente não esteja inquinada de vício de inconstitucionalidade em sentido estrito (HERANI, 2010, p. 249).

Não obstante os argumentos supracitados, aqui não se busca igualar o fenômeno da recepção legislativa à inconstitucionalidade *stricto sensu*, mas apenas destacar que ambos os mecanismos, sem exceção, devem ser processualmente repelidos em nome da estabilidade constitucional e da implementação dos princípios assentados no Estado Democrático de Direito.

Essa incompatibilidade de normas inferiores com a Constituição pode se manifestar sob dois aspectos: formalmente, quando essas normas são editadas em desconformidade com as formalidades estabelecidas pela Constituição, ou materialmente, nos casos em que é o conteúdo dessas leis e atos que vai de encontro aos preceitos constitucionais.

Sobre a necessidade de expurgar do ordenamento jurídico essas ditas incompatibilidades, o doutrinador José Afonso da Silva é enfático ao aduzir que (2016, p. 49):

Essa incompatibilidade não pode perdurar, porque contrasta com o princípio da coerência e harmonia das normas do ordenamento jurídico, entendido, por isso mesmo, como reunião de normas vinculadas entre si por uma fundamentação unitária.

A despeito da Constituição de 1988 ter completado mais de trinta anos de vigência, um longo caminho ainda há que ser percorrido para efetiva implementação de vários preceitos, princípios e direitos constitucionalmente assegurados. Um grave fator que contribui para esse cenário é a defasagem no mecanismo de “*filtragem hermenêutico-constitucional das normas anteriores à Constituição*” (STRECK, 2004, p. 185).

Isso porque, segundo Herani (2010, p. 24), a demora na eliminação, por parte do Judiciário, da indeterminação normativa acarretada pela substituição de um sistema jurídico constitucional por outro e a continuidade de lei pretérita materialmente incompatível com a nova ordem podem, coletivamente,

acarretar o retardo indesejável de implementação substancial da ordem jurídico-constitucional inaugurada com a Constituição promulgada. O lapso de transição suscita grande celeuma objeto de intenso debate na doutrina, e que influi diretamente na configuração do modelo atual de controle do direito pré-constitucional praticado no Brasil.

Diversas são as celeumas tanto no campo doutrinário quanto no jurisprudencial, bem como as diferentes posições e teorias acerca da incompatibilidade da lei pretérita e a atual Constituição.

Nesse cenário, analisando-se a doutrina, bem como o enfoque pretoriano à matéria, percebe-se que se deve, por meio de uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, investigar eventual incompatibilidade de atos normativos pré-constitucionais com princípios constitucionais, ensejando a não novação legislativa.

O processo contínuo de concretização dos princípios constitucionais atua diretamente, por meio de um esforço interpretativo, sobre a rede normativa com que a Constituição se depara no momento de sua promulgação. A inadequação material da norma pré-constitucional aos valores incorporados nos princípios constitucionais, impossibilitando assim a concretização destes, resulta na não-novação legislativa (HERANI, 2010, p. 134)

Um exemplo a ser citado de norma pré-constitucional formalmente incompatível com a Constituição vigente é o dispositivo do Código Tributário Nacional que prevê o Concurso de Preferência. Contando com uma história de mais de cinquenta e cinco anos, o CTN foi criado durante o período mais autoritário da história do Brasil: a ditadura militar. Associe-se a esse período de turbulência, uma crise inflacionária, bem como uma crise cambial. Como não poderia ser diferente, esse contexto e o autoritarismo predominante à época influenciaram na legislação, como, por exemplo, o grande privilégio dado ao Poder Público e ao crédito tributário.

O processo legislativo de tal Código foi antecedido pela Emenda Constitucional nº18

de 1965, que instituiu o sistema tributário atual. Ademais, na promulgação do CTN, em 5 de outubro de 1966, a Constituição vigente era a de 1946, e nela não existiam as leis complementares, posto que essa categoria de lei só veio a ser positivada na Carta Magna subsequente.

A Constituição de 1967, a sua sucessora em 1969 e a atual Constituição, passaram a exigir Lei Complementar para elucidar de matéria relativa a normas gerais em direito tributário.

A despeito de não ter seguido os ritos de confecção de uma Lei Complementar, inexistente à época de sua elaboração, o CTN traz o compilado de normas gerais da legislação tributária brasileira.

Deste modo, considerando que para o fenômeno da novação o juízo a ser feito é acerca da compatibilidade material, de forma que, a despeito do requisito formal, a partir da Constituição de 1967 foi necessário que o Código Tributário Nacional passasse a ser tratado como Lei Complementar, uma vez que “norma anteriormente editada por meio de lei ou decreto-lei, para cuja matéria atualmente se exija lei complementar, é recepcionada como se tal fosse” (TAVARES, 2006, p. 170).

A mesma situação foi descrita com precisão por Renato Gugliano Herani (2010, p. 152):

O problema foi solucionado com a aplicação da teoria da novação legislativa, com a aplicação em relação ao aspecto formal do princípio *tempus regit actum*; ou seja, exigiu-se do Código Tributário Nacional a compatibilidade substancial de suas normas com a nova constituição.

Destarte, implantado novo requisito, primeiro em 1967 e depois em 1988, de *quorum* especial e qualificado para implementação de Lei Complementar para versar sobre normas gerais da legislação tributária, o CTN ingressa no novo ordenamento sem ser exigida, em relação à Constituição, compatibilidade formal, mas apenas material no momento da novação legislativa.

O Sistema Tributário Nacional tem todo o seu desenho na Constituição Federal, pois esta, como Lei maior e suprema, discrimina e evidencia direitos e deveres de todos os cidadãos que se encontrem nos limites territoriais daquele Estado.

Porém, a forma como os direitos e deveres supramencionados serão exercidos fica a cargo das leis infraconstitucionais, como por exemplo, o Código Tributário Nacional, que prevê institutos do Direito Tributário.

A leitura do atual texto constitucional nos permite constatar que passou a ser considerado Lei Complementar, muito embora seja, formalmente, uma Lei Ordinária, consoante o art. 146, III da CRFB/88, *ipsis litteris*: “Cabe à lei complementar: III - estabelecer

normas gerais em matéria de legislação tributária [...]”.

Assim, a “Constituição elenca expressamente as matérias cuja disciplina se dará em caráter complementar à Constituição através de veículo legislativo próprio que exige *quorum* qualificado: a lei complementar” (PAULSEN, 2019, p. 202).

O cenário trazido pela Constituição de 1988 surgiu como contraposição ao autoritarismo já mencionado, que tinha como uma de suas formas de expressão o amplo privilégio dado ao Estado quando da edição do CTN.

A partir da promulgação da nova Carta Constitucional, muito se fala na doutrina em uma possível antinomia desta com o CTN, não do ponto de vista formal, mas sim algo mais retórico. Essa possível dissociação é sentida, por exemplo, com a (in)constitucionalidade do Concurso de Preferência nas execuções fiscais.

Assim, a despeito do louvável surgimento do CTN como forma de padronização das normas gerais de Direito Tributário, observa-se que ele, em partes, gerava uma verdadeira guerra das entidades federadas entre si. Isso porque o resquício de uma norma como o art. 187, parágrafo único do CTN, implica violação ao pacto federativo, maculação da autonomia dos Estados-Membros e Municípios prelecionada pela Constituição da República de 1988.

A manutenção das normas aqui estudadas desconstrói os anseios do projeto constituinte, um exemplo claro daquilo que Marcelo Neves denomina concretização desconstitucionalizante (1996, p. 324).

Acerca da concretização desconstitucionalizante do texto constitucional como manutenção das estruturas reais do poder, Neves preleciona que, no caso das constituições nominalistas, há grande diferença entre o texto constitucional e o que é feito na realidade (1996, p. 324).

Em suas palavras, desconstitucionalização fática ou concretização desconstitucionalizante é a “degradação semântica do texto constitucional no processo de sua concretização” (1996, p. 323), problema que atinge principalmente países periféricos, como o Brasil.

Assim, tal fenômeno é justamente a fragilidade do código jurídico, acarretando a falta de autonomia e identidade de uma esfera de juridicidade. Nesse contexto, exige-se uma avaliação mais cuidadosa do problema de sua manutenção, porque não há uma total aplicabilidade do texto normativo na realidade (NEVES, 1996, p. 324).

A concretização desconstitucionalizante nos âmbitos das “Constituições nominalistas” dos países periféricos, destacando-se o Brasil, atua no sentido da manutenção do status quo social. Serve à permanência das estruturas reais de poder, em desacordo com o modelo textual de Constituição, cuja efetivação relevante

importaria profundas transformações sociais. Em contraposição aos indícios de mudança expressos no texto constitucional, impõem-se relações reais de poder com pretensão de eternizarem-se, embora desestruturadas e desestruturantes do Estado como instituição.

Portanto, a ação em comento tem também a missão de combater os efeitos retóricos e sociais produzidos pelos dispositivos vergastados, uma vez que, legitimando a supremacia da União, camuflam a inconstitucionalidade da admissão e aplicação do Concurso de Preferência entre os entes de direito público, em clara afronta ao princípio federativo.

Assim, passados cinquenta e cinco anos do surgimento do CTN em nosso Ordenamento Jurídico, faz-se necessária a adequação do Código às diversas situações ou aos fenômenos jurídicos que há muitos anos sequer poderiam imaginar. Existe muito a ser revisto, revertido pelos operadores jurídicos, bem como pela comunidade jurídica como um todo.

A promulgação da Carta Constitucional, há trinta e três anos, concedeu ao CTN uma função muito elevada; entretanto, ele não vem conseguindo desempenhar isso em alguns pontos. É preciso olhar o passado, verificar a situação que temos no presente, e pensar nos desafios que serão enfrentados no futuro.

Deste modo, modificações são necessárias não apenas no amplo privilégio que era atribuído ao Poder Público, mas também no que tange à relação das três esferas da federação entre si, visando a uma maior conformidade interna em todo o arcabouço legislativo brasileiro, nele presente o CTN e a CRFB/88.

Nesse cenário, considerando que em nosso sistema constitucional está implicitamente gravada cláusula de novação, premente é a análise dos dispositivos 29 da LEF e 187 do CTN e seu cotejo com os princípios e fundamentos constitucionais, de modo a assegurar a continuidade novada do direito pré-constitucional, se compatível com a nova ordem, e a descontinuidade, na hipótese de incompatibilidade.

## 6 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO HISTÓRICO DO C. TRIBUNAL – EDIÇÃO DA SÚMULA 563 STF E 497 STJ

Estabelecidos os pontos jurídicos nos quais se fundamenta a controvérsia enfrentada na lide da ADPF 357, a pesquisa avança em direção à análise e exposição dos posicionamentos que foram tomados pelo Tribunal Constitucional, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça no decorrer dos anos.

O Concurso de Preferência entre os entes federativos tinha espaço quando a União, os Estados, o Distrito Federal, Territórios ou os Municípios estavam cobrando simultaneamente suas respectivas Dívidas Ativas do mesmo devedor, e desde que ambos tivessem requerido e obtido a penhora sobre um mesmo bem.

Nessa senda, afirma Hugo de Brito Machado Segundo que as preferências “dizem respeito à posição do crédito tributário em relação a outros créditos, na eventualidade de se fazer necessária uma escolha diante da impossibilidade de se quitarem todos” (2022, p. 258).

Preleciona Luciano Amaro, por sua vez, que o art. 187, parágrafo único, do Código Tributário Nacional estabelece duas modalidades de regras na cobrança simultânea de créditos tributários de duas ou mais pessoas jurídicas de direito público, a saber, as regras de preferência e de concurso (2021, p. 200):

A preferência é de uma pessoa sobre as outras: da União, em face dos demais entes políticos; e do Estado, do Distrito Federal ou do Território, em relação aos Municípios. A regra de concurso (depois de satisfeita a União, se credora) operará entre Estados, Distrito Federal e Territórios, se mais de um for credor, hipótese em que se deve efetuar o rateio, na proporção dos respectivos créditos. Se e depois de satisfeitos os eventuais créditos tributários desses entes políticos, concorrerão os diferentes Municípios eventualmente credores, também na proporção dos seus créditos.

Isso porque o referido artigo, editado na data de 5 de outubro de 1966, estabelecia o privilégio da cobrança do crédito tributário da União, depois Estados-Membros, Distrito Federal e Territórios, e só após todos estes entes, os Municípios. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e *pro rata*;

III - Municípios, conjuntamente e *pro rata*.

Assim, exemplifica o doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo, *in verbis*: “de

acordo com o CTN, diante de um devedor insolvente, primeiro deverão ser honrados os tributos federais (IR, COFINS, IPI etc.), depois os Estaduais (ICMS, IPVA) e só ao final os Municipais (ISS, IPTU)” (2022, p. 259).

O art. 29, parágrafo único da LEF trazia uma previsão semelhante, apenas com a diferença de que abarcou no referido escalonamento tanto créditos tributários como não tributários, tendo em vista que usou o termo genérico cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. Outra distinção era a menção nos incisos às autarquias, entretanto esta era irrelevante na prática, eis a expressa menção às “pessoas jurídicas de direito público” no parágrafo único.

Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.

Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre **pessoas jurídicas de direito público**, na seguinte ordem:

I - União e suas autarquias;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*;

III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e *pro rata*. (grifos nossos)

Ou seja, o antigo modelo consistia na preferência da União para a cobrança de quaisquer créditos, tanto os tributários como os não tributários.

Nesse ínterim, o Supremo editou a Súmula de número 563, que dizia que “o concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, inciso I, da Constituição Federal”.

A compreensão à época era de que, dando-se preferência a União, estava-se dando preferência aos brasileiros como um todo, de uma forma indistinta, adotando-se o entendimento de que a preferência da União em relação às demais esferas da organização político-administrativa na Execução Fiscal era compatível com o texto constitucional vigente à época.

Entretanto, há que se destacar que a Súmula supramencionada foi aprovada em 15/12/1976. Desse modo, a compatibilidade faz referência à Constituição de 1967, já alterada pela Emenda 1º de 1969. O mesmo pode ser dito em relação ao CTN e à LEF, promulgados em um regime diverso, ainda na vigência da Carta Magna anterior (SCHOUERI, 2022, p. 954):

Nunca é demais lembrar que o Código Tributário Nacional, editado em 1966, não via óbice à preferência da União. Naquela época, admitiam--se isenções heterônomas. A União poderia legislar sobre isenção de tributos estaduais e municipais, desde que a mesma situação estivesse livre do tributo federal correspondente. Essa circunstância tornou--se proibida no regime de 1988, nos termos do artigo 151 da Constituição. Daí que todo privilégio assegurado à Fazenda Pública federal pelo Código Tributário Nacional deve ser questionado à luz da ordem jurídica inaugurada em 1988.

Questão nebulosa na doutrina era acerca do privilégio do crédito no caso de coexistência de cobrança de um ente político e de entidades de direito público integrantes da administração pública indireta situados no mesmo patamar federativo. Inclusive, fora editado um parecer da Advocacia-Geral da União (00059/2017/DECOR/CGU/AGU) se manifestando pela preferência do crédito do ente político, nos casos de penhora sobre um mesmo bem (CAMPOS, COELHO, PEDROSA, 2019, p. 297).

Ou seja, o crédito da União, do Estado-Membro ou do Município preferia ao das autarquias, baseando-se tal entendimento na doutrina segundo a qual entes políticos têm precedência sobre as pessoas meramente administrativas de igual esfera federativa.

Também fora editada outra Súmula, agora no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, de nº 497, que era enfática ao estabelecer, *ipsis litteris*, “Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem”. Ou seja, quando a disputa se dava, por sua vez, entre ente político subnacional e pessoa administrativa federal, a preferência se dava, em tese, àquela que integrava a esfera federal.

Ademais, do enunciado acima colacionado se extrai que um dos requisitos para haver o Concurso de Preferências entre os entes federativos era a coexistência de penhoras.

O contexto histórico-político sofreu profundas alterações desde a edição das referidas Súmulas, que se basearam em códigos antigos e ordens pretéritas. Deste modo, a antiga preferência da União sobre os demais entes federativos na cobrança judicial da Dívida Ativa, permaneceu sendo aplicada em decorrência do efeito repetição, ou seja, sem espírito crítico e ao arrepio da Constituição, até ser finalmente extirpada do ordenamento jurídico brasileiro.

## 7 ESTUDO DO JULGAMENTO DA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 357 – SUPOSTA INCONSTITUCIONALIDADE DOS PARÁGRAFOS ÚNICOS DOS ARTS. 187 DO CTN E 29 DA LEF.

### 7.1 Breve Introito do Trâmite Processual

Visando garantir a supremacia constitucional em detrimento de eventuais inconstitucionalidades, a Constituição prevê a técnica denominada de controle de constitucionalidade, consistindo em um dos elementos primordiais da Jurisdição Constitucional.

A questão do controle de constitucionalidade de leis exige, como pressuposto, a “existência de uma lei maior ou de uma massa principiológica de nível superior, enquanto fundamento de validade da ordem jurídica subjacente, que sirva de padrão para aferir a compatibilidade dessa mesma ordem jurídica com seu fundamento de validade” (COÊLHO, 2016b, p. 7), bem como a existência de um órgão especial encarregado da defesa da Constituição e dos princípios fundantes da ordem jurídica.

Sobre a competência do C. STF, bem como a zeladoria dos princípios constitucionais e, sobretudo, sobre o modelo misto de controle de constitucionalidade pátrio, o eminente Sacha Calmon (2016a, p. 164) assim preleciona:

O Brasil possui - e, quiçá, é o único país do mundo - duas metodologias de acesso ao Poder Judiciário para o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos: o controle difuso com efeitos *inter partes* e o controle concentrado com efeitos *erga omnes*. A sindicância da constitucionalidade do Direito legislado e dos atos administrativos é, portanto, escancarada.

Por conseguinte, tem-se no Brasil duas modalidades de exercício do controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de exceção, *incidenter tantum*, difuso e o controle por via de ação, em tese, concentrado (BONAVIDES, 2016, p. 332). Sendo assim, o exame de constitucionalidade pelo Pretório supremo não ocorre apenas incidentalmente no transcurso do processo, mas também por efeito direto de uma provocação cujo objeto é a declaração de inconstitucionalidade de uma lei.

Cabe salientar que, especificamente no cenário do controle via ação (concentrado), inúmeros são os instrumentos no campo procedimental, não se resumindo às Ações Diretas de Inconstitucionalidade, podendo ser citada, inclusive, a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, todas, inclusive, com o escopo ínsito de conferir máxima efetividade

às normas constitucionais.

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), como o próprio nome indica, nada mais é senão a ferramenta utilizada para evitar ou reparar lesão ao preceito fundamental acarretado por ato do Poder Público, abarcando, inclusive, os anteriores à ordem constitucional vigente.

Ela foi instituída no Brasil pelo art. 102, § 1º da CRFB/88, posteriormente disciplinada pela Lei nº 9.882/1999, cujo art. 1º estatui, *in verbis*:

Art. 1º A arguição prevista no § 1º do art. 102 da Constituição Federal será proposta perante o Supremo Tribunal Federal, e terá por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público.

Parágrafo único. Caberá também arguição de descumprimento de preceito fundamental:

I - quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição;

Inclusive, o art. 1º, parágrafo único, I, dessa última inclui entre as hipóteses de cabimento de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental a relevante controvérsia sobre lei ou ato normativo federal anterior à Constituição então vigente.

Quanto à configuração de controvérsia sobre a incompatibilidade de lei pré-constitucional em face de preceito fundamental da Constituição a ensejar o ajuizamento de ADPF, o ilustre Renato Gugliano Herani enuncia que (2010, p. 262)

Na estruturação constitucional do controle de constitucionalidade, a violação de preceitos constitucionalmente fundamentais provocados por leis ou atos normativos pré-constitucionais encerra campo de incidência peculiar da arguição de descumprimento para declarar a não-novação legislativa, e assim tornar definitiva, uníssona e geral a decisão acerca da inexistência de leis ou atos normativos pré-constitucionais.

Logo, o controle de constitucionalidade de direito pré-constitucional tendo como parâmetro preceito constitucional fundamental, como, por exemplo, o veiculado pela lide da ADPF 357, é de imprescindível apreciação do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, Renato Gugliano Herani ainda destaca que (2010, p. 211):

inelutavelmente a verificação da compatibilidade da norma pré-constitucional com a nova Constituição impõe-se como pauta irrecusável do tribunal Constitucional no exercício do controle abstrato. Encerra atividade crucial para realização de função essencial de um órgão especialmente idealizado e desenvolvido para preservar a unidade do sistema jurídico-constitucional, que só ocorre com a garantia de eliminação das contradições decorrentes de incompatibilidade vertical de norma, seja anterior, seja posterior à Constituição vigente.

Especificamente quanto ao recente julgamento da ADPF nº 357, traz um impacto para toda a Advocacia Pública em geral, especialmente para a recuperação de créditos da União,

Estados-Membros, Distrito Federal, Territórios e Municípios, para aquele rol de prerrogativas estabelecidos nos parágrafos únicos dos arts. 187 do CTN e 29 da LEF.

Isso porque o antigo rol de prerrogativas estatuído nos artigos supracitados viola frontalmente o federalismo como princípio constitucional, pois este atua como fundamento fecundativo e parâmetro interpretativo das demais normas que a ordem jurídica institui. Adota-se aqui federalismo como princípio tendo como base a definição trazida por Paulo Bonavides (2016, p. 296):

Postos no ponto mais alto da escala normativa, eles mesmos, sendo normas, se tornam, doravante, as normas supremas do ordenamento. Servindo de pautas ou critérios por excelência para a avaliação de todos os conteúdos normativos, os princípios, desde sua constitucionalização, que é ao mesmo passo positivamente no mais alto grau, recebem como instância valorativa máxima categoria constitucional, rodeada do prestígio e da hegemonia que se confere às normas inseridas na Lei das Leis. Com esta relevância adicional, os princípios se convertem igualmente em *norma normarum*, ou seja, norma das normas.

Sem prejuízo do sentido polissêmico do termo “princípio”, da definição supramencionada se extrai que qualquer princípio, elevado à categoria constitucional, é posto no ápice da pirâmide normativa. Assim, funciona qualitativamente como mandamento nuclear de um sistema, esteio da legitimidade constitucional e congruência do sistema jurídico legítimo.

Destaque-se a possibilidade dos princípios, base do sistema, estarem incorporados positivamente, constituindo verdadeiras normas-princípio nos termos de José Afonso da Silva (2016, p. 94), e um exemplo evidente disso é o pacto federativo.

Assim, o federalismo se converte em fundamento axiológico de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípio constitucional. Destaque-se que, a despeito de o constituinte não ter definido explicitamente preceitos fundamentais, flexibiliza-se o conceito para abarcar princípios e regras relevantes ao texto constitucional.

Sobre o cabimento de ADPF para defender os princípios protegidos por cláusula pétrea, núcleo duro da Constituição sem o qual não se pode falar em Estado brasileiro, Renato Gugliano (2010, p. 262) preleciona, *ipsis litteris*:

Há preceitos explicitamente enunciados no texto constitucional, como os direitos e garantias fundamentais encartados no artigo 5º, os princípios protegidos pela cláusula pétrea do artigo 64, § 4º (a forma federativa de Estado, a separação de Poderes, e o voto direto, secreto, universal e periódico), como também os chamados “princípios sensíveis”

Logo, também estão incluídas no rol dos preceitos fundamentais as normas que garantem o funcionamento do federalismo. Isso porque a República Federativa do Brasil é um

dos princípios fundamentais da Constituição de 1988, tratando especificamente da existência, forma, estrutura e tipo de Estado (SILVA, 2016, p. 96).

Deste modo, os parágrafos únicos do art. 187 do CTN bem como do art. 29 da LEF, por encerrarem lesão tão grave ao federalismo, preceito fundamental da Constituição, ensejaram o ajuizamento de Arguição de Preceito Fundamental.

Assim, a ADPF 357 lastreou-se nos art. 102, § 1º e 103, V da CRFB/88, bem como no art. 2º, I, da Lei nº 9.882/99 c/c art. 2º, V, da Lei nº 9.868/99, e foi ajuizada pelo Governo do Distrito Federal contra os parágrafos únicos do art. 187 do CTN e do art. 29 da LEF, que estabeleciam o Concurso de Preferência de créditos tributários e não tributários entre pessoas jurídicas de direito público.

Destaca-se que a ADPF decorrente da Constituição cabe para evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público ou também quando houver relevante controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo de qualquer esfera da federação, incluídos, da mesma forma, os anteriores à Constituição, nos termos do art. 1º Lei nº 9.882/99.

Assim, a despeito da ADPF ter objeto amplo podendo ser movida diante de atos do Poder Público, devido ao princípio da subsidiariedade, tal ação é cabível apenas nas hipóteses de violação de norma constitucional que se enquadra na categoria de preceito fundamental.

*In casu*, a ADPF em comento foi ajuizada sob o fundamento de que os dispositivos vergastados violavam o princípio constitucional do federalismo.

Na petição inicial, o Distrito Federal alegou que, por estabelecerem uma ordem de preferência de recebimento de créditos, tais normas legais federais contrariam o os preceitos fundamentais presentes no arts. 1º *caput*, 18, 19, inciso III, 60 §4º, inciso I da CRFB/88, sendo incompatível com o pacto federativo e com a ordem constitucional inaugurada pela Carta Magna.

Pugnou, ainda, pela concessão de medida liminar no que tange a suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados na arguição. Ao final requer que seja julgado em caráter definitivo, declarando-se a ilegitimidade (não recepção) do art. 187 do CTN, parágrafo único do CTN e do art. 29, parágrafo único da LEF, que reproduz o disposto no Código Tributário, apenas com acréscimo das respectivas autarquias.

Posteriormente, alegando estarem presentes os requisitos da pertinência temática e da relevância da matéria, os municípios de Porto Alegre e de São Paulo requereram seu ingresso no feito na condição de *amicus curiae*.

O processo foi despachado pelo Exmo. Sr. Ministro Relator Dias Toffoli que, aplicando por analogia o rito previsto pelo artigo 12 da Lei nº 9.868/99, solicitou informações às

autoridades requeridas, determinou a oitiva do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República (art. 103, §§ 1º e 3º), assim como deferiu o pedido de admissão dos municípios de Porto Alegre e de São Paulo na qualidade de *amicus curiae*, entendendo que os requisitos estavam presentes (art. 7º, §2º, da Lei nº 9868/99).

O Presidente do Congresso Nacional, por intermédio do Advogado-Geral do Senado Federal, por sua vez, alegou que o normativo utilizado na edição da Súmula nº 563 do C. STF (art. nº 9, I da CRFB/69) foi mantido pela Constituição atual (art. 19, III da CRFB/88), o que supostamente permitiria a continuidade do enunciado, e que a vedação estabelecida pelo art. 19, III da atual Constituição não atinge as preferências estabelecidas por lei em favor da União.

Aduz que não houve alteração substancial no texto constitucional, que a diferença é meramente redacional. Alegou, ainda, a existência de jurisprudência pacífica no STF e STJ, motivo pelo qual pugnou pela improcedência do objeto da referida ADPF.

Manifestou-se nos autos a Presidência da República, por meio da Advocacia-Geral da União, citada em razão da analogia ao art. 103, § 3º, da CRFB/88. Postando-se como defensor dos textos impugnados, alegou a cabal compatibilidade e constitucionalidade dos dispositivos legais atacados.

Ademais, os Estados-Membros do Acre, Alagoas, Amazonas, Goiás, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso Do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina e Sergipe, por meio do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, aderiram à pretensão do Distrito Federal na ADPF e requereram seu ingresso no feito na qualidade de *amicus curiae*.

Após a liberação do processo para pauta, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF requereu o ingresso como representante municipalista. Defendeu não apenas o afastamento da prioridade da União (e dos Estados-Membros) em relação aos Municípios, mas também a superioridade destes últimos.

Entretanto, entendeu a Ministra Cármen Lúcia que a demanda da ABRASF deveria ser indeferida, uma vez que a ADPF foi liberada para pauta julgamento no Plenário Virtual em 9.10.2020, tendo o Ministro Alexandre de Moraes pedido destaque em 15.10.2020. Foi novamente incluído para a pauta de julgamento em 9.3.2021, e o requerimento apenas se deu em 2.12.2020, posterior à inclusão do processo na pauta de julgamento.

Mais uma vez requereu a entidade municipalista a reconsideração da decisão que indeferiu seu ingresso como *amicus curiae* da ADPF.

Por fim, em decisão, o C. STF superou seu entendimento anterior, julgando procedente

a ADPF nº 357, de modo que não foram recepcionados, pela Constituição de 1988, o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional e o parágrafo único do art. 29 da Lei n. 6.830/1980, de idêntico teor. Por consequência, houve o cancelamento da Súmula nº 563.

## **7.2 O *overruling* proporcionado pelo Julgamento da ADPF 357**

Até o julgamento da ADPF 357 não havia decisão de mérito com efeitos vinculantes que firmasse precedente do STF acerca da recepção, após a CRFB/88, da preferência prevista nos parágrafos únicos dos artigos 187 do CTN e 29 da LEF.

Observa-se que, no caso em comento, a atuação do órgão competente para expurgar definitivamente as normas não recepcionadas, que continuaram a produzir efeitos jurídicos, possibilidade essa já advertida por Renato Gugliano Herani (2010, p. 181).

Pode ocorrer de a lei pré-constitucional não ser novada no ato simultâneo à promulgação da Constituição, por ser com essa incompatível, e ainda assim continuar produzindo ou irradiando efeitos jurídicos concretos na coletividade [...]. Enquanto não expurgada definitivamente a eficácia da lei pré-constitucional, esta pode continuar a gerar efeitos jurídicos no sistema.

Destarte, apreende-se do dia a dia do Poder Judiciário pátrio que não raramente se depara com inúmeros debates promovidos em processos envolvendo questões relativas à novação ou não de atos normativos pré-constitucionais, nos quais o provimento jurisdicional vem apenas após longos anos de debates.

Após a promulgação da Constituição de 1988, a jurisprudência da Suprema Corte até então contava com quatro decisões monocráticas proferidas acerca da matéria (nos seguintes recursos AI 440.765, Min. Ellen Gracie, DJ 15.02.2006; AI 197.771/RS, Min. Cezar Peluso, DJ 12.09.2007; AI 808.646/SP, Min. Rosa Weber, DJ 05.04.2013; AI 833.386/SP, Min. Dias Toffoli, DJe 04.08.2014), bem como dois acórdãos da Segunda Turma proferidos no julgamento de agravos regimentais em agravo de instrumento (AI 608.769-AgR, Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ 23.02.2007; AI 745.114- AgR, Relator Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 07.08.2009), e todos esses apenas faziam a aplicação automática da referida Súmula.

É sabido que em todos os julgamentos deverão ser analisados os argumentos de forma que a decisão possua uma fundamentação convicta, segundo o que preconiza o art. 11 do Código de Processo Civil. Ademais, a mera citação à Súmula sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso se ajusta a tais parâmetros gera a carência de fundamentação e da *ratio decidendi*, nos termos do art. 489, § 1º, V da previsão processual

vigente.

No mesmo sentido do dever judicial de fundamentação (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2015, p. 471):

É também preciso - e, igualmente, exigível - que, ao aplicar ou deixar de aplicar um precedente, o órgão jurisdicional avalie, de modo explícito, a pertinência da sua aplicação, ou não, ao caso concreto, contrapondo as circunstâncias de fato envolvidas aqui e ali e verifique se a tese jurídica adotada outrora é adequada, ou não, para o caso em julgamento. Tudo isso compõe expressamente o dever judicial de fundamentação na forma dos arts. 489, §1º, e 927, §1º, CPC

Acerca do dever de fundamentação, previsto no art. 93, IX da CRFB/88, Lenio Streck e Igor Ratz defendem que esta deve ser completa e no direito. Desse modo, a função jurisdicional tem o dever de demonstrar que, *in casu*, a decisão tomada pelo Poder Judiciário é a melhor e a mais adequada constitucionalmente. Apesar de ser uma condição para o exercício da função jurisdicional, ainda é recorrente o descumprimento do dever de fundamentação (2017, p. 161).

Apesar de todos os esforços em fazer que o texto Constitucional seja levado a sério, inclusive com o estabelecimento minucioso de critérios legais para que seja possível afirmar a falta de fundamentação de uma decisão judicial e, portanto, a sua invalidade, um breve olhar sobre o modo como juízes e Tribunais decidem e fundamentam as suas decisões revela que, ainda, há muito a ser feito pela doutrina no sentido de constranger epistemologicamente juízes e Tribunais a respeitarem a Constituição.

O dever de observância à exigência constitucional de fundamentação por parte do órgão jurisdicional, máxime dos tribunais superiores, deve se dar não apenas na fundamentação dos julgados visando “prevaler determinada *ratio decidendi*, [...] uma regra geral a ser observada em outras situações” (DIDIER JR; BRAGA; OLIVEIRA, 2015, p. 447), mas também na aplicação dessas regras gerais à outras situações, de modo a demonstrar que o caso concreto subsequente se encaixa nas razões que levaram à formação do precedente.

Entretanto, muitas vezes esse instituto é desvirtuado e a fundamentação é erroneamente tida como uma diligência simplesmente protocolar desprovida de qualquer conteúdo, e conseqüentemente “súmulas, ementas e outros expedientes vêm sendo utilizados como enunciados assertóricos vocacionados a oferecer, de antemão, respostas antes das perguntas” (STRECK, RAATZ; 2017, p. 169), o que ocorreu durante anos com a aplicação automática da Súmula 563 do STF pelos Tribunais.

As únicas quatro decisões e dois acórdãos da D. Segunda Turma que tratavam do tema faziam referência automática à Súmula 563 do STF, sem qualquer debate de mérito ou o devido enfrentamento dos fundamentos sobre o tema, a despeito do dever de fundamentação do ato decisório.

Encontrar-se versões fracas acerca do dever de fundamentação é algo recorrente no senso comum teórico dos juristas e nos Tribunais brasileiros, e a jurisdição tem causado problemas de cognoscibilidade, em virtude da falta de fundamentação adequada das decisões.

A utilização inadequada de mecanismos vinculantes no direito brasileiro gera um risco para a necessidade de detalhamento e exposição da fundamentação das decisões judiciais (STRECK, RAATZ; 2017, p. 169):

reduz o nível de qualidade das fundamentações das decisões judiciais, pois juízes de diferentes Tribunais são seduzidos pelo caminho facilitado de justificar suas decisões a partir de “precedentes de prateleira” que são “comprados” na exata medida em que servirem para subsidiar o discurso de justificação da decisão. Sob essa ótica, o “precedente” acaba servindo para confirmar a decisão (*confirmatio in bias*) atendendo às preferências do julgador, em uma espécie de “self service insano”, tudo ao “gosto do intérprete”.

A decisão por parte de juízes e Tribunais invocando “mecanismo vinculante como base para a sua fundamentação, isso não significa que o juiz esteja desonerado de oferecer a melhor resposta para o caso à luz da Constituição” (STRECK, RAATZ; 2017, p. 170).

A aplicação como vinculante deve se dar apenas quando os fatos relevantes usados pela Corte para proferir sua decisão no caso precedente são semelhantes aos elementos do caso em julgamento.

Assim, o *judicial reasoning* das decisões que aplicavam imediatamente a Súmula 563 do STF após a promulgação da Constituição de 1988 estava equivocado, posto que não foram enfrentadas as semelhanças e diferenças entre os casos, casos evidentes de carência na fundamentação.

A despeito da referida Súmula atestar a compatibilidade constitucional com o Concurso de Preferência entre os entes federativos, tal exame fora feito ainda na vigência da Constituição de 1967 com as alterações de 1969, de modo que, em qualquer caso surgido após a promulgação da Carta de 1988 não poderia ter havido a aplicação automática sumular, diante da ausência de similitude fática (STRECK, RAATZ; 2017, p. 170).

Até porque o art. 927 do CPC diz que referidos mecanismos devem ser observados, e não que devem sempre ser seguidos, como se fossem uma espécie de “enunciação suprema acerca do sentido do direito” superior às leis e à própria Constituição. Eles devem ser explorados, portanto, a partir do dever de coerência e integridade previsto no art. 926 do CPC, o que irá repercutir diretamente nos contornos do dever de fundamentação.

Tal posicionamento também é consubstanciado na aplicação do método de Goodhart, segundo o qual a *ratio decidendi* “vincula a doutrina do precedente com o princípio de que casos similares sejam tratados da mesma forma” (DUXBURY, 2008 apud DIDIER JR;

BRAGA; OLIVEIRA, 2015 p. 449).

*In casu*, deve-se fazer o devido *distinguishing* do caso concreto (em julgamento) e o paradigma, isso porque, a despeito de existir aproximação entre eles, a peculiaridade da vigência de nova ordem constitucional no caso em julgamento afasta a aplicação do referido precedente.

Na sucessão do sistema jurídico à época de 1967/69 para a atual Constituição, operaram-se novos programas de ações e de anseio à liberdade e justiça social, refletindo uma evidente reação contra a anterior experiência autoritária de governo: “Em relação à anterior, quanto ao conteúdo social, a Constituição vigente é mais progressista” (HERANI, 2010, p. 158), tendo sua elaboração se dado, inclusive, em uma conjuntura político-social mais democrática, com maior discussão e participação social.

Isso resultou na presença marcante do povo e da valorização da cidadania e da soberania popular. Em consequência, ampliou-se o rol dos direitos fundamentais. Na Constituição, eles receberam título próprio que se desdobra em capítulos dedicados sucessivamente aos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, aos Direitos Sociais e aos Direitos Políticos. (HERANI, 2010, p. 158)

Deste modo, considerando que as bases fáticas fundamentais dos casos em comento não se aproximam, diante do rompimento com a ordem constitucional que era vigente no momento da edição da referida Súmula, a aplicação automática do enunciado sumular deu-se ao arrepio do que leciona a doutrina.

A despeito do enunciado de Súmula se distanciar do manancial fático das decisões que conduziram à sua edição, a aplicação sumular “não pode ignorar o imperativo de observância dos fatos subjacentes à causa e confrontá-los com os precedentes que geraram o enunciado sumular; isso, porém, costuma ser ignorado. Rigorosamente, falta técnica e vontade” (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2015, p. 489).

Ademais, aplicar enunciado sumular quando não há similitude fática entre o paradigma e o caso a ser julgado viola a legislação federal, posto que o art. 926, §2º do CPC dispõe que, “ao editar enunciados de Súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação”. Logo, a redação de enunciado da Súmula exige o retorno ao caso que lhe deu origem, além de se pressupor a fidelidade do judiciário à base fática a partir da qual a jurisprudência sumulada foi construída.

O dever de verificar se há similitude fática entre o paradigma e o caso em julgamento, mediante a técnica da distinção, também decorre do dever de observância aos princípios, mais precisamente do princípio da igualdade. Isso porque esse princípio abrange o direito a um tratamento diferenciado diante de circunstâncias também diferenciadas. Deste modo, a

utilização acrítica de precedentes pelo órgão jurisdicional, sem o cotejo das circunstâncias que o motivaram com as circunstâncias do caso concreto, tratando como se fossem iguais situações substancialmente distintas, é também violador da igualdade.

Assim, a despeito da constitucionalidade da prioridade da União na cobrança de créditos públicos, nas hipóteses de concurso entre credores ter sido, por longo tempo, enunciado com efeito vinculante/obrigatório, sua aplicabilidade após a CRFB/88 perdeu o sentido, tendo em vista que a autoridade vinculante das Súmulas do STF e STJ só está presente “em relação aos casos que, em situações análogas, lhe forem supervenientes” (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2015, p. 455).

Deste modo, sobre o emprego da técnica de distinção, corolário do princípio da igualdade, os doutrinadores supracitados afirmam que ela “se impõe na aplicação de qualquer precedente, inclusive os vinculantes (enunciado n. 306 do Fórum Permanente de Processualistas Civis)” (2015, p. 492).

Em casos tais, ademais, faz-se necessária a atuação da Corte Constitucional para

Praticar o controle de constitucionalidade implica interpretar a Constituição. Para tanto, deve-se aproximar a realidade da norma, esforço culminante numa perspectiva material da Constituição. Sob o influxo do amálgama das inspirações liberal- sociais, a Constituição deve ser interpretada a partir da conjugação das dimensões fáticas e normativas, a fim de que se possa conectá-la com a realidade social. Por essa razão, interpretar a Constituição demanda apreciar a realidade para a qual as normas constitucionais existem. Portanto, se as circunstâncias fáticas são elementos inafastáveis na construção do âmbito da norma constitucional, não se pode alcançar a verificação e a solução das incompatibilidades constitucionais sem considerar as dimensões fáticas envolvidas no conflito constitucional (HERANI, 2010, p. 241)

Assim, em tempos nos quais infelizmente são comuns decisões judiciais que se limitam à mera transcrição de julgados anteriores, e considerando que até então não tinha havido o enfrentamento meritório acerca do concurso de preferência entre os entes federativos na cobrança da Dívida Ativa, tornou-se imprescindível que os julgadores decidissem a temática diante da atual Constituição, da lei e da doutrina, o que ocorreu no julgamento da ADPF 357.

O *overruling* proporcionado no julgamento da ADPF 357, ademais, é um exemplo da aplicação análoga da lição do enunciado nº 322 do Fórum Permanente de Processualistas Civis: "A modificação de precedente vinculante poderá fundar-se, entre outros motivos, na revogação ou modificação da lei em que ele se baseou, ou em alteração econômica, política, cultural ou social referente à matéria decidida".

Ou, ainda, o entendimento firmado no nº 324 do supramencionado Fórum, *ipsis litteris*: “Lei nova, incompatível com o precedente judicial, é fato que acarreta a não aplicação do precedente por qualquer juiz ou tribunal [...]”.

*In casu*, diante da modificação legal, seria o caso, inclusive, de não aplicação do precedente, o que poderia ser sido feito por qualquer juiz, sem necessitar do ônus argumentativo existente para a decisão de superação típica e nem seria necessária a ponderação da revogação com o princípio da segurança jurídica (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2015). Entretanto esse procedimento não foi adotado pelos órgãos judicantes.

Todavia, considerando que os dispositivos normativos impugnados foram editados em momento anterior à vigência da CRFB/88 e mesmo assim os Tribunais Brasileiros continuaram a aplicar automaticamente a referida Súmula, é cabível a via da ADPF, uma vez que, quanto ao seu objeto, a análise nessa modalidade de ação também alcança o âmbito do direito pré-constitucional, estando contidos no termo "atos do poder público" previsto no art. 1º da Lei nº 9.882/99.

Verifica-se que, embora o caput do art. 187 do CTN tenha sofrido alteração pela Lei Complementar n. 118, de 2005, a redação de seu parágrafo único possui o mesmo teor desde 1º de janeiro de 1967, quando se deu a edição desse diploma legal. O art. 29, parágrafo único, da LEF, por sua vez, data de 22 de setembro de 1980. Deste modo, ambos os dispositivos são atos normativos anteriores à Constituição e passíveis de arguição através de ADPF.

Logo, trata-se de uma importante decisão na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, posto que é um julgado cujo tema é afeto diretamente à Fazenda Pública, justamente porque trata de processo tributário, além de dizer respeito à cooperação e à estrutura da federação brasileira.

*In casu*, sob o prisma do parâmetro de controle, de fato o federalismo integra o campo dos preceitos constitucionais fundamentais, uma vez que seu necessário equilíbrio está diretamente ligado à própria estrutura organizacional do Estado constitucional.

Por meio da ADPF 357, a Suprema Corte entendeu que a preferência da União para receber créditos inscritos em Dívida Ativa, sejam eles tributários ou não tributários, não se justifica ante a ordem prevista na CRFB/88.

Para tanto, o C. STF fundamentou-se no argumento de que a autonomia e a isonomia dos entes federados são os alicerces para a manutenção do modelo jurídico-constitucional adotado, consoante o art. 18 da CRFB/88.

Utilizou, ainda, como razão de decidir que, quando houver finalidade adequadamente demonstrada, somente a Constituição pode criar distinções entre os entes federados na cobrança judicial dos créditos tributários e não tributários componentes da Dívida Ativa. Ou seja, eventual existência de concurso de preferência deveria estar prevista no corpo da Constituição.

O resultado do julgamento também se baseou na contrariedade ao art. 19, III da Constituição da República. Nesse dispositivo normativo estão estabelecidas algumas vedações a todas as entidades federadas, como a proibição de estabelecer preferências entre si.

Esse inciso impõe um dever de se observar a isonomia tanto entre os indivíduos, quanto entre as entidades federativas, sendo vedada a criação de preferências entre os entes que integram a federação.

Em suma, o Supremo julgou que o Concurso de Preferência entre pessoas jurídicas de direito público, previsto no parágrafo único do art. 187 da Lei nº 5.172/1966 e no parágrafo único do art. 29 da Lei nº 6.830/1980, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e cancelou a sua Súmula 563.

Cabe destacar que o *caput* do art. 29 da LEF, assim como o *caput* do art. 187 do CTN permanecem hígidos, ou seja, não houve pronunciamento do Excelso Pretório sobre tais dispositivos, permanecendo o entendimento acerca da não submissão da Fazenda Pública ao concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.

Deste modo, o julgado do Supremo atinge apenas e tão somente os respectivos parágrafos únicos dos dispositivos acima mencionados, que dispõem acerca do Concurso de Preferência entre pessoas jurídicas de direito público.

Portanto, trata-se de um julgado paradigmático, uma vez que, a um só tempo, o STF declarou a não recepção do art. 187, parágrafo único do CTN, bem como do art. 29, parágrafo único da LEF, além de ter cancelado a Súmula 563.

Com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, órgão responsável por assegurar, em última instância, a supremacia constitucional, eliminou o fator-ameaça e a tensão provocados pelas normas pré-constitucionais supramencionadas, em flagrante violação à ordem jurídica inaugurada em 1988.

Entendeu-se que, de acordo com a atual Constituição, não tem mais guarida a aplicabilidade de preferência entre pessoas jurídicas de direito público na cobrança judicial de créditos da Dívida Ativa.

### **7.3 Reflexões, Modulação dos Efeitos e Lacunas no Entendimento Firmado**

Neste último capítulo, considerando as premissas até então estabelecidas no presente trabalho, promove-se, a partir de então, uma ótica crítica acerca do mecanismo processual utilizado para proceder ao cotejo das leis pré-constitucionais com a Constituição de 1988,

sobretudo no que tange determinados institutos, como o princípio da efetividade e o federalismo.

A despeito do modelo brasileiro de controle de constitucionalidade ter avançado em amplitude, abarcando tanto o paradigma concentrado como difuso, atualmente o adotado exige “aperfeiçoamentos absolutamente necessários” (COELHO, 2016b, p. 153).

A título de reflexão, destaca-se que as normas de concurso de credores editadas após a CRFB/88 não trazem qualquer privilégio em relação aos créditos fiscais de determinada entidade federativa. Muito pelo contrário, uma vez que determinam a paridade entre todos os entes.

Pode-se mencionar, por exemplo, a Lei de Falência e Recuperação Judicial, nº 11.101/2005, com redação dada pela Lei nº 14.112/2020, que não cita qualquer predileção a determinado ente federativo.

Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

[...]

III - os créditos tributários, independentemente da sua natureza e do tempo de constituição, exceto os créditos extraconcursais e as multas tributárias;

Art. 84. Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta Lei, na ordem a seguir, aqueles relativos:

[...]

V - aos tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei.

Ademais, como ao rito da Execução Fiscal aplica-se subsidiariamente, no que couber, as regras dispostas no CPC/2015, faz-se um adendo para destacar que tal código, ao regular o concurso universal instaurado na execução, não estipula qualquer forma de discriminação dentre os créditos fiscais das pessoas jurídicas de direito público.

A única prerrogativa prevista na Lei Federal nº 13.105/2015 é a realização da execução “no interesse do exequente que adquire, pela penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados”, nos termos do art. 797 do novel Código.

Portanto, nos casos em que há uma pluralidade de títulos de mesma importância, prevê o rito processualista civil que os exequentes vão concorrer de forma igual no total de bens que o devedor tinha. Fazendo uma analogia, o mesmo deveria ocorrer nos casos de simultaneidade de cobrança judicial de créditos públicos de um mesmo devedor, uma vez que todas as obrigações inscritas em Certidões de Dívida Ativa gozam da presunção de certeza, liquidez e exigibilidade sem qualquer distinção.

Assim, o argumento histórico do rol de preferências se esvaziou com a promulgação da CRFB/88, uma vez que o texto constitucional vigente é paradigmático na organização

política da federação, inaugurando um ordenamento jurídico que inadmita distinções entre os entes federados que não estejam previstas na Lei Maior.

O art. 60, §4º, da CRFB/88 traz as limitações materiais explícitas ao processo de reforma da ordem jurídico-constitucional vigente, e entre elas, no inciso I, está presente o federalismo. Tal limite implica na proteção e preservação do núcleo essencial desse princípio, são as chamadas cláusulas pétreas, vedando-se qualquer alteração conceitual quanto a esse instituto. Esses limites de ordem material

impedem o alcance do poder de reforma a determinados dispositivos constitucionais que não podem ser objeto de emenda constitucional. É um mecanismo destinado a [...] promover relativa imutabilidade do texto constitucional. Por isso, entende-se que as limitações materiais registradas na Constituição atuam para proibir a abolição do instituto; quer dizer, a eliminação ou supressão (HERANI, 2010, p. 171).

Deste modo, não é fecunda a alegação de que o parágrafo único do artigo 187, da Lei nº 5.172/1966, o parágrafo único, do artigo 29, da Lei nº 6.830/1980, não violam a norma do artigo 60, § 4º, inciso I, sob o argumento de que tais normas infraconstitucionais não se confundem com normas de emenda constitucional com tendência a abolir o sistema federativo.

Isso porque, se o próprio arcabouço constitucional veda a reforma de cláusulas pétreas por emendas, que dirá sua violação por normas infraconstitucionais, que ocupam posição inferior na pirâmide do ordenamento jurídico brasileiro se comparadas com as primeiras.

Sendo assim, qualquer dispositivo normativo que contrarie, elimine ou suprima a estrutura federativa incorporada na Constituição de 1988 incorre em incompatibilidade de ordem material com a Carta Magna, acarretando a não novação.

Diante de tal arcabouço legislativo, percebe-se que o Ordenamento Jurídico, como um todo, não acolhe a prelação da União em detrimento dos demais entes federativos no concurso entre créditos de titularidade de tais pessoas de direito público, porque essa incompatibilidade material com o federalismo impede o ingresso dos art. 29 da LEF e 187 do CTN na ordem jurídica inaugurada em 1988.

Ademais, eventual norma nesse sentido só poderia ser veiculada pela Constituição que, por sua vez, não o fez. Ao estabelecer como o arranjo político-institucional do regime de competências, divisão de receitas e de atribuições no Estado Federal, constata-se que somente através de expressa disposição constitucional seria possível a estipulação de prerrogativas entre os entes políticos, posto que a igualdade jurídica entre os entes é elemento basilar, nos termos do art. 19, inciso III, da CRFB/88.

É vedado ao legislador estabelecer distinções e privilégios a determinados entes federados sem previsão constitucional nesse sentido. Assim, o rol de preferência nas execuções

fiscais fere elemento indispensável no campo político-constitucional pátrio, a isonomia entre as pessoas políticas, ao criar preferências de umas sobre outras.

Logo, consigna-se que o texto constitucional não faz qualquer menção a privilégios legais conferidos à União no recebimento de créditos em concurso com outros integrantes da Federação. Dessa forma, os artigos 187, parágrafo único do CTN e 29, parágrafo único da LEF são normas infraconstitucionais que, a despeito do seu status normativo, dispõem ilegitimamente sobre questão sensível ao pacto federativo.

Assim, o argumento da atribuição de competências à União não elide a legislação infraconstitucional de seguir o preceito federativo constitucionalmente disposto, que prevê uma organização política com atribuições também para os entes subnacionais, de modo que esses últimos não podem, de sobremaneira, serem vetados da provisão de receitas, como é o caso da cobrança judicial de créditos inscritos em Dívida Ativa.

Já é um diagnóstico unânime que, em sua maioria, o histórico da execução fiscal é de insucesso na recuperação de créditos fazendários por conta de uma série de problemas, e dentre esses estavam os privilégios estabelecidos a determinados entes políticos no momento do recebimento da Dívida Ativa.

Assim, somavam-se aos inúmeros imbróglios na arrecadação as dificuldades impostas pelas normas impugnadas, tornando-se um dos fatores responsáveis pelo alto índice de congestionamento e baixo índice de eficácia das execuções fiscais, prejudicando a recuperação da Dívida Ativa e as contas dos governos locais.

Ademais, os parágrafos únicos dos respectivos artigos 187 do CTN e 29 da LEF eram resquícios do antigo modelo *top-down*, de cunho centralista e hierárquico, que por sua vez fora substituído pelo Constituinte de 1987-88 pelo modo *bottom-up* de federalismo, caracterizado pela cooperação, pluralidade e subsidiariedade.

Nesse sentido, embora fosse compreensível a permanência dos dispositivos atacados na antiga ordem constitucional, a ordem de preferência fixada na legislação infraconstitucional cria a distinção entre uma pessoa de direito público em detrimento de outra, se mostrando incompatível com a CRFB/88, que inaugurou sistema federativo pautado na proibição de primazias e vedação à interferência da União no recebimento dos créditos dos demais entes.

O entendimento firmado pelo Pretório Excelso no julgamento da ADPF 357, portanto, foi no sentido de que o ordenamento jurídico exurgido a partir de 1988 infirma a prelação da União em detrimento de Estados-Membros e Municípios no concurso entre créditos fiscais de titularidade das pessoas políticas referidas.

Destaco, entretanto, que as normas pré-constitucionais supracitadas consideradas

incompatíveis com a nova ordem constitucional não encerram uma situação de inconstitucionalidade, uma vez que não é caso de antinomia própria/real na qual a contradição se opera entre normas do mesmo Ordenamento Jurídico. Pelo contrário, a nomenclatura adequada para a incompatibilidade entre os arts. 29 da LEF e 187 do CTN com a Constituição é o fenômeno da não recepção (ou novação) legislativa, posto que a situação é de antinomia aparente, intersistêmica.

A controvérsia, entretanto, está longe de seu fim. Há ainda a necessidade de se trabalhar uma série de aspectos e identificar pontualmente os problemas que surgirão com a aplicação prática do entendimento firmado no julgamento da ADPF 357.

Isso porque, a despeito do modelo misto de controle de constitucionalidade pátrio ter traduzido “de certo modo uma determinada evolução doutrinária e institucional, que não deve passar despercebida” (BONAVIDES, 2016, p. 332), especificamente no caso da ADPF 357, ainda remanescem travas para a aplicação do entendimento seguindo os valores do pacto federativo e do equilíbrio fiscal e que não foram aclaradas quando do julgamento pela Colenda Corte.

A despeito desse entendimento firmado ter sido fixado com notável avanço pelo STF, o Acórdão em comento não fixou a modulação temporal da produção dos efeitos da decisão proferida. Isso porque, no controle concentrado de constitucionalidade, a “Corte apaga do quadro legal a lei impugnada, que deixa de existir, ou melhor, que nunca existiu com validade material” (COÊLHO, 2016b, p. 170-171).

Entretanto, é controverso tanto na doutrina quanto na prática o tema dos efeitos temporais do controle de constitucionalidade, ou seja, a partir de qual momento se torna não existente uma lei que fora declarada nula pelo Tribunal Constitucional: desde o princípio (*ex tunc*) ou desde a entrada em vigor da decisão (*ex nunc*)?

A solução comporta duas variações. Se a decisão do STF tiver efeito *ex tunc*, significa que a lei jamais existiu com validade e, nesse caso, a decisão judicial apoiada em lei inexistente torna-se nenhuma. A coisa julgada, como elaborada pelos romanos e depois pelos processualistas alemães, não prevalece. A decisão do STF neste caso simplesmente desfaz a coisa julgada. [...]

Se o efeito da decisão for *ex nunc* [...], a lei terá valido até a data da decisão da Corte Máxima e prevalece a coisa julgada das decisões inferiores transitadas (COÊLHO, 2016b, p. 210).

Em que pese a tese tradicional de nulidade *ex tunc* de normas inconstitucionais citada por Sacha Calmon (2016b, p. 178), o eminente autor fez a ressalva da possibilidade de adoção da tese de nulidade *ex nunc* em nome do interesse social e da segurança jurídica.

Aqui adere-se à essa última tese, defendida inclusive por Paulo Bonavides (2016, p.

344), bem como por tantos outros abalizados constitucionalistas inspirados em Kelsen.

A referência a Kelsen como o inspirador dessa posição que se concretizou no direito constitucional austríaco relativa à eficácia *ex nunc* das leis declaradas inconstitucionais, não é novidade também entre os autores alemães, dos quais basta, de passagem, fixando o mesmo entendimento, citar o Professor Klaus Schlaich, da Universidade de Bonn.

No mesmo sentido, o ilustre jurista José Afonso da Silva (2016, p. 55) enuncia que

A nós nos parece que essa doutrina privatística da invalidade dos atos jurídicos não pode ser transposta para o campo da inconstitucionalidade, pelo menos no sistema brasileiro, onde, como nota Themístocles Brandão Cavalcanti, a declaração de inconstitucionalidade em nenhum momento tem efeitos tão radicais, e, em realidade, não importa por si só na ineficácia da lei.

O presente trabalho adota o mesmo viés de raciocínio supracitado, sobretudo porque o constitucionalismo brasileiro adotou a presunção de validade constitucional das leis e atos do Poder Público, só se desfazendo por decisão em contrário no procedimento de controle jurisdicional de constitucionalidade, procedimento no qual se prevê o contraditório, em nome da presunção de constitucionalidade.

Destaque-se que, para tanto, o aresto deve declarar expressamente que o efeito temporal a ser produzido deverá ser o *ex nunc*. Destarte, havendo a previsão *ex nunc*, a invalidação entra em vigor a partir da decisão da Corte Constitucional, podendo, até mesmo, ser fixado um prazo dentro do qual a norma declarada inconstitucional continuará a ser aplicada como se fora constitucional, ou seja, protrai-se a cessação da vigência para uma data posterior. É, mais uma vez, o que Kelsen dizia sobre a possibilidade de a Constituição trazer prescrições acerca da invalidação de normas inconstitucionais (2021, p.80):

contrariedade normativa por parte dessa norma é, em outros termos, [...] a dissolução da aparência de norma jurídica válida. A “norma contrária a outra norma” é ou apenas anulável, ou seja, uma norma válida até sua anulação e, por isso, uma norma que está em conformidade com outras normas, ou é nula, não sendo, nesse caso, uma norma.

A modulação de efeitos se trata, por conseguinte, de um efeito jurídico somente para o futuro, não afetando os atos realizados antes do início da eficácia da decisão de invalidação da lei.

Assim, essa técnica consiste em procedimento excepcional que fixa no tempo a partir de que momento a decisão passará a surtir efeitos. Foi introduzida no sistema jurídico de controle de constitucionalidade brasileiro através do art. 27 da Lei nº 9868/99, seja na Ação Direta de Inconstitucionalidade ou na Ação Declaratória de Constitucionalidade, e

autoriza o Supremo Tribunal Federal, tendo em vista razões de segurança jurídica ou

de excepcional interesse social, a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou a estabelecer que ela tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado, ou de outro momento que venha a ser fixado, desde que tal deliberação seja tomada pela maioria de dois terços de seus membros (HERANI, 2010, p. 233)

Não raramente se debate na Corte Constitucional a aplicação da técnica da modulação dos efeitos temporais especificamente na pronúncia da não recepção de lei pré-constitucional.

Entretanto, assim como na declaração de inconstitucionalidade, na arguição da recepção de uma norma anterior à Constituição pode haver razões de segurança jurídica que enseje a modulação dos efeitos. Nesse sentido, Renato Gugliano Herani (2010, p. 235) preleciona que

As mesmas razões de segurança jurídica [...] servem para justificar a aplicação dessa técnica no âmbito do direito pré-constitucional e assim delimitar o lapso temporal da declaração de inexistência normativa. Em ambos os casos há incompatibilidade vertical internormativa cuja declaração, que redunde em regra de efeito *ex tunc*, pode incorrer em conflito com o princípio da segurança jurídica.

Desse modo, discordando, *data venia*, do posicionamento histórico adotado pela maioria do Tribunal Constitucional e aderindo ao atualmente pelo CPC/15, que amplia as hipóteses de modulação de efeitos das decisões, é de ser aplicável a técnica da modulação de efeitos ao juízo de recepção. O novel código de ritos estabelece, em seu art. 927, § 3º, *in verbis*:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Essa redação conduz à ampliação da aplicabilidade da modulação de efeitos, incluindo-se aí as decisões proferidas que alterem precedente, jurisprudência ou enunciado de Súmula, o que é reforçado pela doutrina. Nesse sentido, Frascino e Guimarães (2021, p. 293-294):

Diferentemente do que se admitia na legislação até então vigente, a modulação de efeitos passa a não ser viável apenas na hipótese de declaração de inconstitucionalidade, mas, sim, diante de alteração de jurisprudência dominante e dos tribunais superiores. Há, portanto, requisito diferente para a modulação de efeitos, não mais atinente à “declaração de inconstitucionalidade de uma norma”, mas, agora, ficada na “alteração de jurisprudência”.

Ademais, do enunciado do artigo 927, §3º do CPC/15 deduz-se que os pressupostos para eventual aplicação da modulação de efeitos, diante da alteração de jurisprudência dominante, são: a segurança jurídica ou o interesse social.

Isso porque, em nome da segurança jurídica, muitas vezes há a necessidade e o interesse social de flexibilização diante da velocidade das mudanças da sociedade moderna,

“de tal sorte que possam com seu dinamismo obter a cada passo soluções largas, abertas e revisoras de posições rígidas antecedentes, concorrendo assim sobremodo para renovar conceitos e alterar dogmas que a irreflexão e a indolência haviam embalsamado” (BONAVIDES, 2016, p. 350).

A despeito da necessidade de ter certa cautela na aplicação de diretrizes do processo ordinário implementados pela legislação infraconstitucional ao processo de controle de constitucionalidade, a transferência e aplicação da modulação de efeitos é compatível e necessária na dimensão objetiva do processo constitucional em nome da segurança jurídica.

a segurança jurídica [...] torna necessário que preceitos, embora inconstitucionais, possam existir ou ter eficácia durante um prazo de transição, levando-se em conta que [...] a supressão da norma por declaração de nulidade, produziria uma situação que aos julgadores se afigura mais inconstitucional do que aquela provocada pela conservação temporária da validade da lei ( BONAVIDES, 2016, p. 348)

Especificamente quanto aos julgamentos de questões tributárias, a aplicação da modulação de efeitos não deveria ser diferente, consoante dispõem Alvim e Alvim (2019, p. 92),

Evidentemente, a modulação é instituto que se presta a prestigiar a segurança jurídica, principalmente quando se trata de corrigir o desvio consistente no fato de haver alteração brusca do direito, por obra de jurisprudência, num campo em que não seria desejável que isto ocorresse, como, por exemplo, no direito tributário.

Sobre a aplicabilidade da modulação de efeitos ao se arguir o descumprimento de um preceito fundamental constitucional, Renato Herani assim preleciona (2010, p. 264) que,

se a modulação dos efeitos em decisões que reconhecem a não-novação legislativa conta com posição contrária majoritária do Supremo Tribunal Federal em controle difuso, não paira dúvida de sua viabilidade em se tratando de declaração de inconstitucionalidade de norma pré-constitucional em sede de arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Isto posto, a postergação dos efeitos da decisão proferida era, *in casu*, medida de rigor, tendo em vista que, com o posicionamento adotado pela Suprema Corte houve a alteração de jurisprudência, o que invoca a aplicação do art. 927, § 3º do CPC/15.

O caso em comento trata-se de uma hipótese de *overruling*, ou seja, superação de entendimento, tendo em vista que houve a alteração de enunciado de Súmula, mais precisamente a n. 563 do STF, decisão essa que é passível de ter sua eficácia modulada em nome, inclusive, do dever de estabilidade da jurisprudência.

Isso porque o dever de os Tribunais manterem sua jurisprudência estável exige que “qualquer mudança de posicionamento (superação; *overruling*) deve ser justificada adequadamente, além de ter sua eficácia modulada em respeito à segurança jurídica (dever de

estabilidade)” (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2015, p. 474).

Assim, a modulação dos efeitos de uma decisão proferida pode ser exercida, inclusive, quando estiver em jogo a alteração de enunciado de Súmula, hipótese dos autos da ADPF 357.

Ressalta-se que, *in casu*, está presente o requisito de segurança jurídica e interesse social, a alteração de jurisprudência da Corte e a superação da Súmula 563 do STF acarretará enorme impacto financeiro aos cofres públicos, motivo pelo qual justifica-se a modulação de efeitos da decisão.

Ou seja, estando presentes as premissas, a Colenda Corte Constitucional, no julgamento da ADPF 357, deveria ter adotado a técnica do *prospective overruling*, isto é, a inaplicabilidade do novo precedente às situações até então consolidadas, ou melhor, aos casos pendentes de julgamento.

Tal hipótese é nitidamente viável, como prelecionam Frascino e Guimarães (2021, p. 289) ao doutrinarem que

A norma, mesmo inconstitucional, produz efeitos e tais resultados devem ser considerados quando do questionamento de sua validade em um Tribunal Constitucional. Assim, se admite que, num exercício de ponderação, seja definido um marco temporal a partir de quando a declaração de inconstitucionalidade, em prol da segurança sistêmica.

Inclusive, o entendimento de Nelson Nery Junior e Rosa de Andrade Nery é que a alteração de jurisprudência é hipótese de modulação obrigatória dos efeitos, e não facultativa. Assim, consoante esse entendimento, em regra, a decisão pela alteração de Súmula, como a 563 do C. STF, deveria ter eficácia temporal prospectiva, visando proteger a segurança jurídica e o interesse social, posicionamento ao qual o presente trabalho se filia (2018, p. 1940):

Superação de entendimento (*Overruling*). Eficácia ex nunc. Não obstante a regra geral de retroeficácia de inconstitucionalidade de lei, existe a possibilidade de o tribunal declarar efeitos apenas para o futuro. No caso de modificação de jurisprudência sedimentada, a eficácia ex nunc é obrigatória, em razão da boa-fé objetiva e da segurança jurídica [...]. Tendo em vista os princípios em que se baseia o direito brasileiro, a superação de entendimento (*overruling*) sempre demandará modulação dos efeitos, não sendo tal modulação facultativa, como o texto comentado parece fazer crer.

[...] Modificação de jurisprudência consolidada. A regra do sistema processual é que a jurisprudência dos tribunais seja estável, íntegra e coerente (CPC 926). [...] O que o texto normativo determina é a fundamentação adequada e específica sobre as razões da alteração, e, ainda assim, com a observância da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança.

Ademais, o art. 20 da LINDB, Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018, determina que o julgador leve em conta as consequências práticas das decisões proferidas, *ipsis litteris*:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base

em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Admitir a subsistência de efeitos de dispositivo normativo tido como juridicamente inexistente “não significa entendê-la como menos viciada. Significa respeitar a boa-fé e tratar do direito a partir de uma postura pragmática: serve ao usuário e, portanto, não pode significar, para este, uma armadilha” (ALVIM; ALVIM, 2019, p. 88), devendo também considerar o impacto social dos efeitos retroativos na decisão acerca da modulação.

Entretanto, esse não foi o posicionamento adotado pela mais alta instância do poder judiciário brasileiro. O Supremo não mencionou uma eventual modulação ou não, e não houve oposição de embargos de declaração a esse respeito, a despeito do Enunciado nº 76 aprovado na I Jornada de Direito Processual Civil, de 2017 prever que a falta de modulação é hipótese de cabimento de Embargos de Declaração, *ipsis litteris*: “É considerada omissa, para efeitos do cabimento dos embargos de declaração, a decisão que, na superação de precedente, não se manifesta sobre a modulação de efeitos”.

A despeito do silêncio da Corte Suprema, cinco são as espécies de moldagem da eficácia temporal do *overruling*, ou seja, modalidades de revogação de precedentes: aplicação retroativa pura, retroativa clássica, prospectiva pura, prospectiva clássica e prospectiva a termo, as quais serão analisadas adiante, de modo a averiguar qual deveria ter sido a opção adotada quando do julgamento da ADPF 357.

Quando o novo entendimento é dotado de eficácia retroativa pura, abrange os fatos passados, inclusive as decisões transitadas em julgado. Esse seria um exemplo de manifestação da eficácia rescindente de um precedente. Ou seja, o novo entendimento do STF teria eventual aptidão para rescindir ou retirar a eficácia de decisões judiciais transitadas em julgado (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2015).

Esse é um dos pontos nos quais reside o problema da omissão quanto à modulação dos efeitos do julgamento da ADPF 357. Eventual aplicação retroativa pura ensejaria a possibilidade de ajuizamento de ações rescisórias contra decisões judiciais transitadas em julgado que se lastreiam nos dispositivos impugnados e que sejam anteriores ao precedente em comento.

A hipótese tem espeque nos arts. 525, § 15 e 966, V do CPC/2015. Assim, há o risco de uma multiplicação desordenada de processos acerca da temática nos próximos anos, e o prazo de dois anos para ajuizamento das referidas ações é contado da data do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Já na aplicação retroativa clássica, o tribunal aplica o novo entendimento aos fatos

ocorridos antes da formação do novo precedente, exceto aos que já transitaram em julgado. Adotar esse posicionamento para o julgamento da ADPF também encontra empecilhos, tendo em vista que, *in casu*, a aplicação retroativa se daria ao arripio do primado da segurança jurídica e da confiança dos jurisdicionados. Nesse sentido, Thereza Alvim e Teresa Alvim (2019, p. 89-90):

O fato de se terem tornado mais frequentes os casos que se levavam ao Poder Judiciário para discutir a constitucionalidade de uma lei, e em que apagar inteiramente do mundo jurídico efeitos desta mesma lei, que se viria a considerar inconstitucional, se revelava bastante complexo e impactante, foi o que gerou a tendência jurisprudencial de se atribuírem efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade [...], e, depois, de se consagrar na lei esta possibilidade.

A aplicação prospectiva pura, por sua vez, enseja a aplicação do novo precedente apenas a fatos posteriores, não sendo aplicado às partes litigantes. O presente trabalho também não coaduna com a aplicação do referido efeito ao cancelamento da Súmula 563 do STF, tendo em vista que, diante da importância do julgado, faz-se necessário a estipulação de um tempo mínimo necessário para adequação das Fazendas Públicas, tendo em vista que é tema diretamente afeto à estas, além da necessidade de suprir as expectativas dos jurisdicionados e a segurança jurídica.

Já a aplicação prospectiva clássica aplica o novo entendimento aos fatos novos, bem como abrange as partes no caso concreto. Entretanto, *in casu*, não é a modalidade de modulação mais adequada, uma vez que, além dos fatos futuros, no presente apenas será beneficiado o processo no qual houver a revogação do precedente, enquanto será aplicado o entendimento anterior aos demais processos, mesmo que ocorridos no mesmo momento do paradigma. “Assim, tem-se a criação de um *discrímen* inadequado para permitir a fruição do novo precedente” (DIDIER; BRAGA; OLIVEIRA, 2015, p. 505).

Por último, a aplicação prospectiva a termo é a modulação a qual o presente trabalho imputa como o viés que seria mais adequado ao julgamento da ADPF 357. Isso porque, nessa modalidade de eficácia, o tribunal fixa uma data ou condição a partir do qual o precedente passará a ter eficácia.

Assim, ponderando-se entre a necessidade de mudança e a necessidade de segurança jurídica e proteção da confiança, a espécie de moldagem da eficácia temporal mais adequada para o caso em comento reside na superação prospectiva a termo da Súmula 563 do C. STF.

Por apego ao debate, um argumento esse que poderia suscitado contrariamente à aplicação da superação a termo, seria que, por ser uma modalidade na qual a decisão só passaria a surtir efeito em evento futuro, desencorajaria as partes a litigar pela mudança do

precedente. Entretanto, a alegação de que a lide da ADPF 357 se trata de controle concentrado de constitucionalidade, não se vinculando a um caso concreto em específico, já é suficiente para infirmar tal alegação.

Ademais, mesmo que se tratasse de hipótese de controle difuso de constitucionalidade, como tratado em capítulo específico para tal, as Fazendas Públicas são litigantes habituais, logo estariam incentivadas a litigar para mudar o precedente 563, tendo em vista que se beneficiaram em futuras situações semelhantes e que, em geral, continuarão a ocorrer.

Podem, ainda, ser citadas duas técnicas preparatórias para a revogação de precedentes: a *signaling* e o julgamento-alerta. Enquanto na primeira o tribunal anuncia que poderá modificar um precedente diante da sua desatualização, fazendo com que ele não sirva mais como base para a confiança dos juízes, na segunda há um anúncio público de possível alteração de entendimento.

As duas técnicas supracitadas distinguem, uma vez que no julgamento-alerta há apenas a indicação da falta de consistência do precedente, ao contrário da sinalização, em que o precedente já é tido como superado, mas tal entendimento não é posto de pronto em prática visando a preservação da segurança jurídica.

Diante do arcabouço conceitual, percebe-se que a modulação de efeitos era um procedimento necessário e, quiçá, obrigatório no julgamento da ADPF 357. Apesar do Colendo Supremo Tribunal Federal ter ficado silente quanto a este ponto, nem ter sido enfrentado em sede de aclaratórios, era a medida mais sensata a ser feita, em respeito não apenas a doutrina, mas também a outros institutos, como o Fórum Permanente de Processualistas Cíveis, cujo enunciado nº 320 assim preleciona: “Os tribunais poderão sinalizar aos jurisdicionados sobre a possibilidade de mudança de entendimento da corte, com a eventual superação ou a criação de exceções ao precedente para casos futuros”.

Era dever da Corte suprema ter feito a modulação de modo explícito e fundamentado, adotando um período de transição em nome da segurança jurídica e do interesse social. Entretanto, remanescendo essa omissão, não pode o juiz que vai aplicar o novo precedente fazer a modulação *a posteriori*.

Assim, ainda remanesce a discussão inimaginável acerca da natureza dos efeitos a serem produzidos pela decisão de *overruling* da Súmula 563 do STF, bem como do estado da arte dos casos pendentes de julgamento.

É caso para ser estudado pela eminentemente doutrina, momento no qual, apesar da modificação do precedente ter, como regra, eficácia temporal prospectiva clássica, reitera-se a defesa do presente trabalho à aplicação prospectiva a termo às penhoras já em andamento,

hipótese também prevista no enunciado nº 55 do Fórum Permanente de Processualistas Civis.

O julgado da ADPF 357 também é eivado de outra lacuna: não menciona a forma como, a partir de então, se dará a partilha do bem entre os entes federativos. Afinal, considerando que o rol de preferência agora não se dará mais de maneira hierarquizada, como deve ser distribuído de forma proporcional ao valor da dívida de cada ente ou ser direcionado integralmente ao ente que efetivamente penhorou e registrou primeiro o bem em cartório?

Em recentíssima obra, o ilustre doutrinador Luís Eduardo Schoueri defendeu que, na coexistência de penhoras de diversos entes públicos sobre bem um mesmo executado, deve-se efetuar o rateio proporcional aos valores em execução (2022, p. 954), *in verbis*:

Não é compatível com a Constituição de 1988 a existência da ordem proposta pelo Código Tributário Nacional. Afinal, nada há na Constituição que assegure a preferência do crédito de uma Pessoa Jurídica de Direito Público sobre outra; mais adequado será assegurar a todas as Fazendas Públicas igualdade, repartindo--se o produto da execução entre elas, proporcionalmente ao crédito de cada uma. Por isso mesmo, o Supremo Tribunal Federal já afastou essa ordem.

Por outro lado, a regra da anterioridade da penhora, a despeito de ser o rito adotado pelo novel CPC/2015 em seu art. 908, § 2º, não deve ser a sistemática adotada na hipótese de simultaneidade de execuções fiscais ajuizadas por diferentes entes federativos. Isso porque tal disposição não é aplicável nos casos de pluralidade de credores trabalhistas, de natureza alimentar ou cujos créditos são privilegiados, como é o caso do crédito tributário, posto que prefere a qualquer outro, nos termos do art. 186 do CTN.

Assim, apenas por força da retórica e para completar o raciocínio, a regra da anterioridade da penhora seria adotada, *obiter dictum*, na situação hipotética de não haver títulos legais à preferência, o que não ocorre na cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública.

Considerando que o objeto da causa são execuções ajuizadas por diferentes entes federativos contra o mesmo executado, nas quais está em jogo a recuperação de créditos públicos, sugere-se a adoção do critério de rateio proporcional ao valor da dívida de cada ente, como medida de rigor, mais democrática e mais viável à satisfação dos créditos públicos.

Isso porque, aderindo-se a esse entendimento, possibilita-se uma série de convênios entre Fazendas Públicas de diversos níveis para ações conjuntas na diligência por bens, reunindo esforços e gerando uma maior probabilidade de incrementar o crédito público, independentemente do nível federativo.

Convênios esses que, na vigência da Súmula 563 do C. STF, eram inviabilizados, uma vez que o crédito ia todo para a União, simplesmente por determinação do CTN e da LEF, Leis dos anos de 1966 e 1980, respectivamente, que não tinham a devida sensibilidade ao pacto

federativo e às diretrizes da cobrança do crédito público.

Outro questionamento que fica é acerca da Súmula 497 do C. STJ. Muito embora não mencionado no julgado da ADPF 357, o enunciado do STJ acerca da preferência dos créditos das Autarquias Federais frente aos créditos das Fazendas Estaduais na coexistência de penhoras sobre o mesmo bem, está totalmente prejudicado e superado com o entendimento esposado no julgamento do Tribunal Constitucional.

Essa premissa se deve ao fato de que o enunciado da Súmula 497 do C. STJ foi editado em 2012 tendo por base justamente o parágrafo único do art. 187 do CTN, declarado não recepcionado no recente posicionamento do STF. Agora, resta aguardar a manifestação do Superior Tribunal de Justiça para cancelar esse enunciado, o que se acredita que certamente ocorrerá.

Então as reflexões continuam e, diante das lacunas identificadas no presente julgado, a temática ainda está longe de ser pacificada. Identificados os problemas que ainda permanecem mesmo com o julgamento da ADPF 357 e sugeridas mudanças pontuais por este trabalho de conclusão de curso, o grande desafio da futura jurisprudência é encontrar um caminho intermediário. Deve-se suprir os pontos nos quais o C. STF fora omissos e, *pari passu*, manter a visão integrativa, de modo que a solução apontada não subverta o sistema na sua integridade constitutiva.

As questões dos efeitos produzidos pela persistência do estado de incompatibilidade provocada por lei pré-constitucional e a demora na sua extirpação do ordenamento jurídico, permanecerão lacunosas até um novo enfrentamento do tema pela Colenda Corte, demonstrando a importância da Jurisprudência em modular os efeitos e firmar entendimentos consoante os ditames constitucionalmente estabelecidos.

## CONCLUSÃO

A questão da ordem de preferência entre os entes federativos na cobrança instaurada em Execuções Fiscais é tema afeto não apenas ao processo tributário, mas também ao direito financeiro, tendo em vista que influencia diretamente na satisfação da Dívida Ativa das respectivas Fazendas Públicas, bem como ao processo constitucional, visto que este tem como função primeira a realização do direito material constitucional, bem como a concretização de seus pressupostos, a exemplo do federalismo.

O fenômeno da (não) recepção legislativa tem campo de ação nos momentos de vicissitudes constitucionais, de forma a extirpar a norma pré-constitucional incompatível ameace o preceito da supremacia da Constituição superveniente.

Sendo assim, a análise da recepção legislativa é imprescindível no constitucionalismo moderno e, sobretudo, para o Estado constitucional, permitindo que discussões pertinentes ao direito pré-constitucional sejam solucionadas com eficácia geral e efeito vinculante.

O tema versado nos autos da ADPF 357, por sua vez, trata de causa que controverte princípios estruturantes da Federação brasileira, eis que o referido julgado derogou instituto que fragilizava a federação, na medida em que criava uma hierarquia entre entes subnacionais, o que é vedado na federação.

As normas pré-constitucionais vergastadas na ADPF 357 impactavam diretamente na laboriosa busca dos créditos fiscais dos entes políticos, aspecto indispensável para a autonomia financeira.

O julgado também é notável diante da necessidade de promoção da autonomia dos entes subnacionais. Além disso, há também o interesse diante dos aspectos social e econômico, posto que a solução dada repercute em todos os integrantes da federação, com reflexos que gerarão efeitos imediatos no âmbito das respectivas administrações fazendárias.

Ademais, a casuística processual revela a recorrência dos efeitos corrosivos resultantes da sobrevivência do instituto jurídico pré-constitucional do Concurso de Preferência entre os entes na cobrança de créditos públicos, sendo aparentemente incompatível com o princípio federativo.

A situação vergastada pela ADPF 357 não se restringe a uma análise textual das normas impugnadas, englobando também a tentativa de solver o flagrante problema das finanças públicas estaduais e municipais quando se instala o concurso de créditos públicos, que atinge a não só o resultado de arrecadação das respectivas Dívidas Ativas, mas também sua gestão.

Devedores em situação falimentar ou recuperacional não possuem ativos suficientes

para o pagamento da integralidade das dívidas. Logo, em concurso de preferências é comum ocorrer o esgotamento de ativos do patrimônio dos devedores ainda no pagamento das categorias prioritárias de credores, como as garantias reais e as de ordem trabalhista e previdenciária.

Ainda assim, caso restasse algum recurso disponível para os credores públicos, na antiga ordem quem receberia era a União, uma vez que aos Estados-Membros e, depois, aos Municípios, nada sobrava dos ativos concorridos após a quitação das classes privilegiadas.

As normas impugnadas na presente ADPF, portanto, contrastavam diretamente com o sistema constitucional inaugurado em 1988, e contribuíam para a instabilidade institucional e para o baixo percentual de recuperação de créditos fiscais por entes subnacionais.

Assim, preterir os Municípios e os Estados-Membros em prol da União na cobrança de Dívida Ativa de devedores em comum, por força de eventual concurso de credores públicos, afeta gravemente as Finanças Públicas de tais entes subnacionais.

Nesse sentido, as normas vergastadas acarretam não apenas um efeito juspolítico inconstitucional, mas também efeitos processuais e financeiros que depreciam as necessidades de financiamento dos entes subnacionais, posto que preterem os referidos orçamentos do recebimento de recursos, ofendendo as normas e princípios da CRFB/88.

Além do mais, um desses princípios inaugurados pelo marco paradigmático de organização do Estado é o federalismo, e nele quaisquer atos legislativos ou administrativos do poder público que proponham o discrimen entre entes federados sem o amparo constitucional devem ser repelidos sob pena de se abalar a própria estabilidade federativa.

Outrossim, sob o prisma político e institucional, a ordem federativa brasileira foi restaurada pela CRFB/88 com base no federalismo de equilíbrio, mecanismo no qual os entes federados são dotados de paridade e autonomia entre si.

Assim, o argumento histórico firmado de que a vedação à instituição de privilégios entre os entes da federação não infirmava a primazia da União no recebimento dos créditos fiscais decaiu diante do sistema inaugurado pela CRFB/88, que veda a interferência da União no recebimento dos créditos dos entes subnacionais.

Dessa forma, a cláusula pétrea do federalismo na dinâmica constitucional vigente permite afirmar, portanto, que os Municípios não podem estar em posição de inferioridade ou subordinação em relação aos Estados-Membros e à União no recebimento de valores devidos de dívidas tributárias ou não-tributárias.

Destarte, a hierarquização entre os entes federativos no recebimento dos créditos inscritos em Dívida Ativa representava um imbróglio para o deslinde processual da cobrança

de créditos dos entes subnacionais, mais precisamente de Estados-Membros e, sobretudo, de Municípios.

Nesse cenário, a mudança de paradigma pela não recepção, após a Constituição de 1988, do parágrafo único do art. 187 do CTN e do parágrafo único do art. 29 da LEF, sem dúvidas, em tudo se coaduna com o princípio da efetividade da prestação jurisdicional.

A partir de 1988, passou-se a considerar não apenas a supremacia formal da Constituição, mas também material e axiológica, caracterizada pela normatividade de seus princípios, os quais servem como chave de interpretação dos textos constitucionais, bem como de baliza mediante a qual se mensuram todos os conteúdos normativos do sistema.

Consoante o exposto, extirpar do ordenamento jurídico os dispositivos impugnados na ADPF era medida de rigor *in casu*, uma vez que flagrantemente violavam princípios constitucionalmente assegurados.

O novo entendimento sopesado também se coaduna com o dever de integridade, uma vez que este pressupõe que os Tribunais decidam em respeito à Constituição Federal, como fundamento normativo de todas as normas do Ordenamento Jurídico. Assim, deve-se concretizar o postulado da hierarquia e interpretar os referidos dispositivos conforme o federalismo prelecionado pelos princípios constitucionais.

Deste modo, considerando essa visão principialista do direito que deságua na total hegemonia e preeminência dos princípios, o concurso interno que estabelecia preferências entre União, Estados-Membros e Municípios gerava um efeito colateral indesejado e muitas vezes inimaginável nos entes subnacionais, sobrecarregando-os na cobrança judicial da Dívida Ativa.

Então, esse tema perseguido pela ADPF 357 tem relações diretas com a eficiência da prestação jurisdicional, bem como com o gargalo das execuções fiscais enunciado pelo próprio Conselho Nacional de Justiça.

Tendo em vista o dever de manutenção da coerência lógica do Ordenamento Jurídico, ou seja, a obrigação de manter um sistema normativo ordenado e coerente entre si, fez-se necessário a utilização de mecanismos para eliminar as incompatibilidades. Ou seja, a coexistência dessas normas contraditórias justificou o cabimento da revisão do entendimento firmado por meio da ADPF 357, tendo em vista que, desde a edição da Súmula 563 do C. STF, a realidade social e jurídica sofreu forte alteração, sobretudo com a nova ordem constitucional inaugurada a partir de 1988.

Em nome da coerência sistêmica, portanto, a hierarquia dos entes federativos na satisfação de seus créditos de natureza tributária e não tributária é nítido caso de *overruling*, uma vez que a Súmula 563 editada pelo Supremo Tribunal Federal não mais correspondia aos

padrões de congruência social e consistência sistêmica e, a despeito da exigência de estabilidade e a segurança jurídica dos precedentes, as razões substanciais para a mudança superam as razões formais para a sua continuidade.

Ou seja, tendo em vista que se tornou mais benéfica a prevalência do princípio material se comparada à segurança jurídica fornecida pela continuidade da tese, o Tribunal Constitucional, em defesa da supremacia da Constituição, e efetuando o controle de compatibilidade das leis que afetam os direitos fundamentais, declarou como não recepcionados os dispositivos impugnados.

Entretanto, a despeito do grande avanço do julgado em referência, percebem-se lacunas procedimentais do Excelso Tribunal. Uma delas é que a eficácia vinculativa da referida decisão deveria ter sido postergada para o futuro, sobretudo em nome da segurança jurídica, da estabilidade e do equilíbrio jurídico criado pela presunção de constitucionalidade da lei.

O C. STF, todavia, omitiu-se quanto à modulação de efeitos, bem como permaneceu silente sobre qual será o critério a ser adotado a partir de então. Considerando que não houve oposição de aclaratórios contra a referida decisão, muitas hesitações ainda persistem quanto à matéria.

Não apenas decidir pela alteração é relevante, mas também definir o novo critério a ser aplicado e estabelecer a partir de quando a mudança passará a surtir efeitos. São dois objetos diferentes, e ambos são relevantes, apesar do Tribunal Superior equivocadamente ter permanecido silente quanto a este ponto no julgamento da ADPF 357.

Apesar das lacunas supracitadas, o precedente firmado vem em bom tom, na medida em que a decisão proferida representa um avanço no tratamento isonômico dos entes federativos na satisfação da Dívida Ativa, primando-se por um processo interpretativo das normas impugnadas segundo os princípios, regras e valores implantados pela Constituição da República Federativa do Brasil.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Thereza, ALVIM, Teresa. **Notas acerca da modulação do art. 927, § 3º, do CPC**. Argumenta Journal Law, Jacarezinho – PR, Brasil, n. 31, jul/dez, 2019, p. 87-99.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 24ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. ISBN 9786555592993. Disponível em: <<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592993/>>. Acesso em: 12 abr. 2022.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BRASIL. **Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral de 2021**. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2022. Disponível em: <[https://static.poder360.com.br/2022/04/Boletim\\_CargaTributaria\\_2021.pdf](https://static.poder360.com.br/2022/04/Boletim_CargaTributaria_2021.pdf)>. Acesso em: 08 abr. 2022.

BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1942]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm)>. Acesso em: 20 fev. 2022.

BRASIL. **Enunciados do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis**. Belo Horizonte, 2014. Disponível em: <<https://diarioprocessualonline.files.wordpress.com/2020/05/enunciados-forum-permanente-processualistas-civis-fppc-2020-atualizado.pdf>>. Acesso em: 27 fev. 2022.

BRASIL. **Justiça em números 2021**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>>. Acesso em: 08 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília: Congresso Nacional, [1964]. Disponível em: <<https://referenciabibliografica.net/a/pt-br/example/index/abnt/legislation>>. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília: Congresso Nacional, [1966]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, [1980]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 07 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília: Congresso Nacional, [1999]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm)>. Acesso em: 07 de fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999.** Dispõe sobre o processo e julgamento da argüição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília: Congresso Nacional, [1999] Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm)>. Acesso em: 09 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.** Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília: Congresso Nacional, [2005]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm)>. Acesso em: 13 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.465, de 12 de agosto de 2011.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2012 e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, [2011]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112465.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112465.htm)>. Acesso em: 30 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília: Congresso Nacional, [2015]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso em: 12 fev. 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.112, de 24 de dezembro de 2020.** Altera as Leis nos 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília: Congresso Nacional, [2021]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14112.htm)>. Acesso em: 13 fev. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, [2000]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 30 jan. 2022.

BRASIL. Poder Judiciário. Conselho da Justiça Federal. Enunciado nº 76. **I Jornada de Direito Processual Civil.** Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/i-jornada-de-direito-processual-civil>>. Acesso em: 23 fev. 2022.

BRASIL. **Relatório Estatístico 2021.** Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2021. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=371>>. Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. **Relatório Estatístico de Janeiro de 2022.** Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2022. Disponível em:

<<https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=372>>. Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. **Relatório Estatístico de Fevereiro de 2022**. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2022. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=373>>. Acesso em: 03 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF n. 357**, Tribunal Pleno, rel. Min. Carmen Lúcia, j. 24.06.2021.

BRASIL. **Supremo em ação 2018: ano-base 2017**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2017. Disponível em: <<https://dpj.cnj.jus.br/supremo-em-acao/pdf/rsa2018.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2022.

CAMPOS, Rogério; COELHO, Flávia Palmeira de Moura; PEDROSA, Pablo Galas (Coord.). **Microssistema de Recuperação do Crédito Fiscal: comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016a.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na CF/1988**. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016b.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10ª ed. v.2. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria Geral do Novo Processo Civil**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

Franco, Marcelo Veiga. **Administração Pública como litigante habitual: a necessária mudança da cultura jurídica de tratamento dos conflitos**. 2018. Tese (doutorado) – Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, 2018.

FRASCINO, Glaucia M. Lauletta; GUIMARÃES, Ariane Costa. A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. In: FRASCINO, Glaucia M. Lauletta; GUIMARÃES, Ariane Costa (coord.). **Direito tributário nos tribunais superiores: estudos em homenagem à ministra Regina Helena Costa**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2021. Livro digital (E-pub). p. 285 - 307.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HERANI, Renato Gugliano. **Controle de constitucionalidade das leis pré-constitucionais**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. ISBN 9788530994198. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530994198/>. Acesso em: 02 de mar. de 2022.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 8ª ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2019.

LIMA, Mônica; NOLASCO, Rita Dias. Corrigindo a Rota da Cobrança de Crédito Tributário de Devedor em Recuperação Judicial ou Falência. *In*: FRASCINO, Glaucia M. Lauletta; GUIMARÃES, Ariane Costa (coord.). **Direito tributário nos tribunais superiores : estudos em homenagem à ministra Regina Helena Costa**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2021. Livro digital (E-pub). p. 347 - 365.

MANSUR, Débora Ottoni Uébe. Os novos critérios de rateio do FPE: considerações à luz do federalismo cooperativo e do princípio da solidariedade. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de (org.). **Estudos de Federalismo e Guerra Fiscal**. 1 ed. v. 1. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. p. 27-62.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil comentado**. 3ª ed. em e-book baseada na 17ª ed. impressa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, Livro eletrônico.

NEVES, Marcelo. Constitucionalização simbólica e desconstitucionalização fática: mudança simbólica da Constituição e permanência das estruturas reais de poder. *In*: **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 33, n. 132, p. 321-330, out./dez., 1996. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176514/000518647.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 14 fev. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, Livro digital (E-pub).

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39ª ed. re. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. ISBN 9786555596366. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 12 abr. 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 12ª ed. Barueri: Atlas, 2022. ISBN 9786559772261. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772261/>. Acesso em: 12 abr. 2022.

STN. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), publicado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em novembro de 2021. **MCASP, 2022, 9ª Edição**. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:41943](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943).

Acesso em: 30 de jan. de 2022.

STRECK, Lenio Luiz; RAATZ, Igor. O Dever de Fundamentação das Decisões Judiciais sob o Olhar da Crítica Hermenêutica do Direito. **R. Opin. Jur.**, Fortaleza, ano 15, n. 20, p.160-179, jan./jun. 2017. Disponível em:

<<https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/1400>>. Acesso em: 18 de fev. de 2022.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2006.