

A efetividade da realização do crédito da Fazenda versus a efetividade do direito do contribuinte - uma breve introdução. Execução fiscal. Pesquisas tributárias. Nova série nº 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, v. 14, p. 565-579.

Palavras-chave: Execução fiscal. Lei 6.380/80. Art. 587 do CPC. Execução provisória. Execução definitiva. Lei 11.382/2006. Embargos à execução fiscal. Art. 739-A do CPC. Efeito suspensivo. Art. 185-A do CTN. Penhora on line. Sanção política. Execução administrativa. Devido processo legal. Legalidade. Direito de propriedade. Ampla defesa.

Ementa: Lei 11.382/2006. Art. 739-A do CPC. Supressão da eficácia suspensiva automática dos embargos à execução fiscal: afronta ao direito de propriedade, ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. Lei de Execução Fiscal. Lei especial, que prevalece sobre a lei geral: inaplicabilidade do art. 739-A à execução fiscal. Art. 185-A do CTN. Invalidez da penhora *on line* antes da intimação do contribuinte para garantia do juízo. A ordem de nomeação de bens à penhora deve se harmonizar ao princípio da menor onerosidade ao devedor (art. 620 do CPC). Execução provisória. Art. 587 do CPC. Pendência da apelação de sentença de improcedência dos embargos recebidos com efeito suspensivo. Recurso especial ou extraordinário recebido com efeito suspensivo. Levantamento da garantia e decisão definitiva favorável ao Embargante. Ressarcimento, perdas e danos. Inaplicabilidade do art. 100 da Constituição. Sanção política em matéria tributária. Construção oblíqua. Ofensa à legalidade, proporcionalidade, e o devido processo legal. Hipótese de execução administrativa do crédito tributário. Impossibilidade. Formação unilateral, pelo credor, do título executivo extrajudicial. Certeza do título, quando procedente da vontade do devedor. Ausência de consentimento do devedor na formação do título executivo. O juízo imparcial é direito fundamental do contribuinte. Monopólio da jurisdição pelo judiciário. Limitações da defesa do contribuinte na esfera administrativa.

CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS
Coord. Dr. Ives Gandra da Silva Martins

Eduardo Junqueira Coelho
Advogado e Mestre em Economia
Ex Auditor Fiscal da Receita Federal

Frederico Menezes Breyner
Advogado e Mestrando em Direito Tributário pela UFMG
Professor de Direito Tributário da UNIFENAS/BH

1) À luz da Constituição (art. 5º, inciso LV), seria possível a legislação infraconstitucional reduzir o conceito de “ampla defesa administrativa e judicial”, refletido na legislação ordinária em vigor em 5 de outubro de 1988? Trata-se de um conceito flexível, subordinado à legislação ordinária, ou os meios então existentes não poderiam ser restringidos, sob pena de violação à ampla defesa constitucionalmente assegurada?

A ampla defesa, como corolário do princípio do devido processo legal, é categoria constitucional, e nessa sede deve ser encontrado seu conteúdo mínimo, indispensável para que o cidadão exerça efetivamente sua liberdade. Como diz Souto Maior Borges:

*“O contraditório no processo judicial tributário não é uma categoria dogmática infraconstitucional, que pudesse ser estudada exclusivamente no plano do direito processual tributário, civil, penal, etc., com desconsideração dos direitos e garantias individuais, contemplados na CF. No ordenamento jurídico, ele origina-se da CF, art. 5º, LV (...)”.*¹

Logo, com sede constitucional, inserido no seio dos direitos e garantias fundamentais e, portanto, cláusula pétrea, inabalável mesmo por emenda constitucional, é a legislação infraconstitucional que deve se adequar ao conceito constitucional de ampla defesa administrativa e judicial.

Portanto, qualquer alteração na legislação infraconstitucional anterior à promulgação da Constituição, que se desvie do seu conteúdo conterà a mácula da nulidade, pois inconstitucional. Pelo contrário, toda a legislação infraconstitucional, anterior ou posterior à Constituição, sofre a influência integrativa² do princípio ora analisado, ou seja, nas palavras de

¹ BORGES, José Souto Maior. Contraditório e o processo judicial tributário. Artigo publicado no livro *Justiça Tributária*, p. 559-565. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 559.

² Sobre a eficácia integrativa, leciona Humberto Ávila que “os princípios exercem uma função integrativa, na medida em que justificam agregar elementos não previstos em subprincípios ou regras. Mesmo que um elemento inerente ao fim que deve ser buscado não esteja previsto, ainda assim o princípio irá garanti-lo”. (*Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 45)

Humberto Ávila, “se não há regra expressa que oportunize a defesa ou a abertura de prazo para manifestação – mas estas são necessárias -, com base direta no princípio do devido processo legal, elas deverão ser garantidas”.³

Dessa forma, se “a outorga de uma ampla tutela jurídica é um princípio fundamental do Estado de Direito, sem a qual as normas jurídicas limitam-se a palavras no papel, meros conselhos ou normas morais”⁴, são os próprios princípios inerentes ao Estado de Direito que irão definir os meios necessários ao alcance dessa tutela. São eles a igualdade, a supremacia constitucional, a legalidade, inafastabilidade de jurisdição, a garantia de recursos, a segurança jurídica dentre outros.

Portanto, será inconstitucional qualquer alteração legislativa que impeça a parte de tomar plena ciência de atos administrativos e judiciais que afetem sua esfera jurídica, de recorrer de um ato administrativo ou judicial que lhe seja desfavorável, de se manifestar contra ato da outra parte que possa influenciar o julgador, de provar o contrário do alegado e provado pela parte contrária, de submeter ato da parte contrário ao controle de legalidade e constitucionalidade, e de saber, antecipadamente e com razoável nível de certeza, quais os meios administrativos e judiciais dispostos à parte contrária que poderão afetar sua esfera jurídica.

2) A Lei 11.382/2006, que alterou as disposições do CPC sobre execução de títulos extrajudiciais, revogou a Lei 6.830/80? Considerando a resposta ofertada, os embargos à execução fiscal possuem efeito suspensivo? Qual o prazo para sua interposição?

O tema é de grande relevância, e já foi tratado por um dos autores em artigo sobre o tema, intitulado “*Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil*”, em co-autoria com o Prof. Dr. Igor Mauler Santiago (Revista Dialética de Direito Tributário nº 145, pág. 54 e seguintes).

A resposta à questão ora proposta passa pela análise do conflito entre os critérios da especialidade e cronológico para a decisão sobre qual a lei aplicável, bem como pela identificação de parâmetros constitucionais materiais para suportar a decisão pela aplicação de uma das duas leis em conflito: CPC (alterado pela Lei 11.382/2005) x LEF.

A Lei nº 11.382/2006 modificou substancialmente a sistemática da execução de título extrajudicial. Como a modificação se deu no interior da lei geral (CPC), a referida lei compartilha essa mesma natureza. Logo, a nova regulamentação não atinge as leis especiais anteriores relativas à execução de dívidas de peculiar natureza, como as tributárias, sujeitas à Lei nº 6.830/80⁵.

³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 45-6.

⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. Normatividade dos princípios e o princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição de 1988. in Revista de Direito Administrativo. v. 221:159-188. Renovar: Rio de Janeiro, 2000, p. 167.

⁵ É ver a lição de Norberto BOBBIO: “o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a

Também não atrai a aplicação da nova regulamentação o fato de a própria LEF determinar a aplicação subsidiária do CPC (art. 1º, *in fine*). Isso porque, na lição de José Alfredo de Oliveira BARACHO⁶, a subsidiariedade impõe que, havendo duas ordens normativas em princípio habilitadas a disciplinar um tema, uma maior (geral) e outra menor (específica), a regulação pela segunda tenha sempre preferência, salvo quando impraticável ou ineficiente. A escolha se justifica por estar a ordem menor mais próxima à questão em foco, cujas particularidades tem melhores condições de conhecer e contemplar. Em tal contexto, a escolha da ordem mais abrangente seria injurídica, eis que a aplicação das suas regras demandaria maior adaptação por parte das autoridades competentes (*in casu*, os juízes), a dificultar e atrasar o seu processo decisório e a maximizar o risco de prolação de decisões diferentes e mesmo contraditórias.

No caso específico do efeito suspensivo aos embargos ajuizados contra execução fiscal, não há lacuna da LEF a ser colmatada com espeque no Código de Processo Civil, motivo pelo qual não há que se falar em subsidiariedade. A LEF optou claramente pela eficácia suspensiva dos embargos à execução, pelo menos até a decisão de 1º grau nos embargos⁷ (exceção feita à garantia da execução por depósito, caso em que o seu levantamento pela parte vencedora somente se fará após o trânsito em julgado da decisão nos embargos⁸).

Isso porque, conquanto a LEF não mencione expressamente a suspensão da execução, como fazia a redação original do CPC (art. 739, § 1º), é clara a sua opção pela suspensividade dos embargos, que se depreende dos arts. 19, 24 e 32 da Lei 6.830/80.

Inexiste, pois, espaço para decisão judicial acerca da suspensividade dos embargos à execução fiscal, nem necessidade de requerimento do embargante nesse sentido⁹: havendo ajuizamento de embargos do devedor, a execução só prossegue após sua rejeição.

especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio *lex posterior derogat priori*: esse princípio falha, não só quando a *lex posterior* é inferior, mas também quando é *generalis* (e a *lex prior* é *specialis*). (BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Brasília: Editora UnB, 1999, p. 108).

⁶ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade. Conceito e Evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 26 e 30.

⁷ A ressalva se justifica pela reiterada menção da lei à “*rejeição dos embargos*”, expressão cuja vaguidade não desautoriza a afirmação de que se refere à decisão de 1º grau. Ante a ambigüidade da lei especial, justifica-se – aqui sim – o recurso ao CPC, que dispõe (em regra cuja invalidade se nos afigura nítida) que a Apelação contra sentença que rejeitar liminarmente embargos à execução ou julgá-los improcedentes será recebida somente no efeito devolutivo (art. 520, V)

⁸ No mesmo sentido do art. 32, § 2º, da LEF vão o art. 1º, § 3º, da Lei nº 9.703/98, determinando a conversão em renda após o “*encerramento da lide ou do processo litigioso*”; e os arts. 6º das Leis nº 11.429/2006 e 10.819/2003 (que dispõe sobre os depósitos judiciais de tributos, no âmbito da União; Estados e Distrito Federal e Municípios, respectivamente) determinando que o depósito se converterá em pagamento definitivo, após “*encerrado o processo litigioso com ganho de causa*” para o sujeito ativo da relação tributária.

⁹ Divergimos, no particular, da decisão proferida pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região no Ag. nº 2007.04.00.016110-5/PR, sob a relatoria do ilustre Juiz Federal Leandro Paulsen.

Nessa linha, temos os seguintes julgados dos Tribunais Regionais Federais da 3ª e 4ª Região:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. POSSIBILIDADE. 1. Consoante dispõe o artigo 1º da Lei nº 6.830/80, aplicam-se as disposições do Código de Processo Civil de forma subsidiária à lei de regência da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. É dizer, havendo regramento específico, fica afastado aquele imposto pela lei processual. 2. A Lei de Execução Fiscal é omissa quanto aos efeitos do embargo à execução fiscal. Todavia, esse efeito encontra-se implícito nos artigos 18 e 19 dessa lei, uma vez que nestes dispositivos assegura-se que a execução da garantia somente será realizada quando não forem oferecidos embargos. 3. A interpretação do dispositivo supratranscrito autoriza concluir, a contrario sensu, que, se a ausência de embargos leva ao prosseguimento da execução, sua oposição tem o condão de suspendê-la. Vale lembrar que na anterior sistemática imposta pelo Código de Processo Civil, disciplinava-se acerca dos efeitos dos embargos, nos seguintes termos: Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo (§1º, do artigo 739). 4. No caso vertente, tendo sido efetivada a penhora, a oposição dos embargos paralisa a execução fiscal, motivo pelo qual é de se deferir o pleito. Não fossem tais motivos, autorizar-se-ia, de igual forma, a suspensão da execução com base no artigo 739-A, §1º do Código de Processo Civil, na medida em que presentes os requisitos legais: a) relevância da fundamentação, b) perigo de grave dano de difícil ou incerta reparação e c) existência de penhora efetiva nos autos. 5. Agravo de instrumento provido.

(TRF 3ª, 1ª Turma. Agravo de Instrumento 302948. Processo: 2007.03.00.061742-1/SP. Relator Juiz Luiz Stefanini. Data do Julgamento 09/10/2007. DJU 18/01/2008, p. 399)

Embargos à execução fiscal. Efeito suspensivo. Art. 19 da Lei nº 6.830/80. Art. 739-A, § 1º, do CPC. Inaplicabilidade.

1. O que se depreende da leitura do art. 19 da Lei nº 6.830/80 é que, a contrario sensu, apresentados os embargos, a execução fiscal deve ser suspensa.

2. A certidão de dívida ativa goza de presunção relativa de certeza e liquidez, podendo ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

3. Garantida a dívida e opostos embargos à execução fiscal, não pode o magistrado prosseguir com os atos executórios, pois a alienação do bem penhorado antes do julgamento dos embargos poderá acarretar ao dano de difícil reparação à parte executada, uma vez que, acaso julgada procedente aquela ação, não poderá ela obter de volta o bem alienado, tendo em vista os direitos assegurados pela lei civil ao adquirente de boa-fé.” (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Ag. nº 2007.04.00.017018-0/SC. Rel. Juiz Eloy Bernst Justo, DJ 25.10.2007)

Sabemos, porém, que a interpretação jurídica não se satisfaz apenas com o elemento literal, e a atribuição de sentido a uma disposição legislativa não deve desprezar outros métodos possíveis.

E, no presente caso, a interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico nos ofertam parâmetros materiais e o instrumental necessário para confirmar a decisão acima tomada.

A interpretação sistemática nos oferece, primeiramente, uma incompatibilidade lógica na aplicação do art. 739-A do CPC à execução fiscal com o art. 16 da LEF. Segundo este último, os embargos só podem ser opostos depois de garantido o juízo. Já o primeiro, ao condicionar o requerimento de efeito suspensivo à prestação de garantia, admite implicitamente a oposição de embargos antes dela, regra que o art. 736 cuida de explicitar. A antinomia é insuperável e aponta para o afastamento do art. 739-A do CPC dos executivos fiscais.

Por fim, a análise sistemática do Direito brasileiro também nos oferece parâmetros materiais que imporiam a eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal mesmo em face de lei específica em sentido contrário, cuja invalidade seria necessário declarar. E esses parâmetros são encontrados nas regras disciplinadoras da formação do título executivo da Fazenda Pública e nos princípios constitucionais da propriedade privada, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Se parece razoável suprimir-se o efeito suspensivo automático dos embargos opostos contra execuções fundadas em títulos formados com o consentimento do devedor (pois quem se declarou devedor precisa mesmo apresentar boas razões para se contrapor à realização do direito do credor), o mesmo não se pode dizer quanto às execuções fiscais, aparelhadas que são em títulos formados unilateralmente pelo credor.

É certo que o contribuinte tem o direito de impugnar administrativamente o lançamento, antes da constituição do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública (a CDA). Mas a deliberação sobre a procedência ou não da impugnação é competência do Poder Executivo, a cuja estrutura pertence o órgão decisório e cuja opinião, ademais, prevalece em caso de empate. Diante disso, conclui com razão RONALDO CUNHA CAMPOS que *“a Fazenda é a única entidade que pode produzir o título em seu próprio favor (...). Seu título não nos chega através do processo de conhecimento, ou do consenso, de um aceite do devedor (contribuinte)”*¹⁰.

Mesmo nos casos de título executivo constituído pela inscrição em dívida ativa de declaração prestada pelo particular, inexistente um acordo de vontades consubstanciado no título executivo. A apresentação de tais declarações é objeto de uma obrigação acessória e não uma faculdade do contribuinte, e tampouco este está livre para declarar segundo suas

¹⁰ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Execução Fiscal e Embargos do Devedor*. Rio de Janeiro: Forense, 1978 p. 84. De notar que a distinção entre a formação dos títulos executivos negociais e tributários já foi reconhecida pelo STJ: *“não se pode olvidar, data vênia, que a Fazenda Pública não cobra título emitido e não honrado pelo devedor: cheque, nota promissória, letra de câmbio e outros. Ao contrário, cobra título emitido por ela própria produzido, unilateralmente, sem qualquer manifestação de vontade do devedor, dentro da potestade que reveste a gênese da tributação”* (STJ, 1ª Turma. REsp. nº 287824/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 20.02.2006, p. 205)

convicções, senão de acordo com os critérios legais adotados pela autoridade fiscal, sob pena de sanção por declaração inexata. Fica claro que em tais situações inexistente um direito de defesa exercido antecipadamente pelo contribuinte, não retirando, assim, a unilateralidade na formação do título executivo.

Vai daí que a supressão da eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal violentaria o direito de propriedade, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (CF, art. 5º, XII, LIV e LV).

Com efeito, é inadmissível que o sujeito passivo seja imediatamente privado de seus bens em razão de suposta dívida que não reconheceu e que nem foi declarada pelo Estado-juiz em processo contraditório e regular.

Uma das componentes centrais do *due process of law* é justamente a “*garantia plena de um julgamento imparcial, justo, regular e independente (‘fair trial’)*”¹¹

Ora, no processo tributário administrativo o Poder Executivo é a um tempo parte e julgador¹². Apesar de em princípio obrigado à imparcialidade, não deixa o órgão julgador de ter interesse na manutenção do crédito tributário (o que se revela, nas instâncias de composição paritária, pela prevalência da posição do Fisco em caso de empate).

Imparcialidade total, garantida por vitaliciedade, inamovibilidade, irredutibilidade de subsídios e dedicação exclusiva (CF, art. 95, I a III e parágrafo único), verificam-se apenas no Poder Judiciário.

Diante disso, a realização dos atos expropriatórios há de esperar a análise judicial dos embargos do devedor e das provas que neles este venha a produzir, sendo antes disso precipitada e inconstitucional.

Quanto ao prazo para o ajuizamento dos embargos, novamente a especificidade da LEF exclui a aplicação do CPC, uma vez que o seu art. 16 é expresso quanto ao prazo de 30 dias, com as diferentes datas de início prevista em seus incisos. Outrossim, pelo sistema da LEF, a garantia da execução continua sendo condição de procedibilidade dos embargos, motivo pelo qual se afasta totalmente o art. 736 do CPC. Mas, garantida a execução fiscal, os embargos terão efeito suspensivo, não se aplicando o disposto no art. 739-A do CPC.

3) É válido proceder à penhora “on line” antes de intimado o contribuinte para promover a garantia do juízo?

¹¹ STF, Pleno, Ext. nº 811/PU, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 28.02.2003 p. 9

¹² CAMPOS, *op. cit.*, p. 84

Não. A possibilidade da impropriamente chamada “penhora on line”¹³ na execução de dívida tributária é regulada especificamente no art. 185-A do CTN, incluído pela LC 118/2005, o que exclui, pela especialidade, qualquer disposição genérica sobre o processo de execução. Pela redação do dispositivo, três são os requisitos necessários para que se proceda à penhora eletrônica: citação, ausência de pagamento ou de apresentação de bens à penhora e não terem sido encontrados bens do devedor.

Pois bem, o sujeito passivo da obrigação tributária, colocado no pólo passivo de execução fiscal, tem o direito de ser citado para tomar conhecimento da pretensão do Fisco de atingir-lhe forçadamente o patrimônio. Ou seja, antes disso, a constrição patrimonial ofende não só a regra expressa do art. 185-A do CTN como também o princípio do devido processo legal e a ampla defesa, pois impede o contribuinte de manejar qualquer meio apto a impedi-la, como a exceção de pré-executividade.

A citação vem acompanhada da ordem para que o contribuinte pague a dívida ou garanta¹⁴ o juízo para possibilitar a discussão judicial da dívida, nos termos dos arts. 8º, 9º e 11 da Lei 6.830/80. Logo, a citação tem como consequência jurídica investir o executado do direito subjetivo de garantir a execução pelos meios previstos na LEF. Pelo exposto já é possível sustentar a resposta negativa à questão ora proposta. Porém, vamos adiante: a “penhora on line” só tem lugar caso obedecidos mais dois requisitos, que passamos a demonstrar.

Primeiramente, deve o executado, após citado, não ter oferecido garantia ou, então a garantia oferecida tenha sido recusada pela Fazenda Pública.

Quanto a essa segunda hipótese (recusa da garantia pela Fazenda Pública) deve-se ressaltar que o que a lei prevê é que o direito de crédito do exequente deve ser garantido por bem idôneo à sua satisfação, motivo pelo qual a ordem do art. 11 da LEF não tem caráter rígido, e deve ser combinada com o princípio da menor onerosidade ao devedor (art. 620 do CPC), conforme entendimento do STJ.¹⁵

¹³ “(...) na verdade, sequer de penhora se trata na LC 118/2005, uma vez que o dispositivo em questão cuida de ordem de indisponibilidade, uma espécie de bloqueio cautelar e não de modalidade de penhora, que é ato próprio e logicamente posterior ao bloqueio. Somente após o bloqueio, e uma vez verificados quais os valores ou bens deverão efetivamente servir à garantia do juízo, é que será efetivada a penhora, com a imediata liberação de todos os bens interditados pelo mandato” (MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 663). Com razão o autor, uma vez que as entidades financeiras não são órgãos auxiliares do juízo (CPC, art. 139), não podendo então lavrar auto de penhora (CPC, art. 141).

¹⁴ A penhora, no caso de execução fiscal, “é para a ação incidental dos embargos uma condição de procedibilidade, ou seja, uma condição da ação” (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *A nova lei de execução fiscal*. São Paulo: Ed. Universitária de Direito, 1982. p. 235)

¹⁵ “Firmou-se no STJ o entendimento de que a ordem estabelecida nos arts. 11 da Lei n. 6.830/80 e 656 do CPC para a nomeação de bens à penhora não tem caráter rígido, devendo sua aplicação atender às circunstâncias do caso concreto, à potencialidade de satisfazer o crédito e à forma menos onerosa para o devedor” (REsp 450.860/RS, 2ª Turma, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 01.08.2006 p. 401.) No mesmo sentido: STJ, 1ª Turma, AgRg no

Porém, pode o credor entender que a garantia oferecida pelo executado seja imprestável ou inidônea a garantir a satisfação da dívida, motivo pelo qual poderá não ser aceita pelo juiz após recusa da Fazenda Pública. Nesse ponto, entendemos que

Portanto, a penhora não deve ficar ao alvedrio da Fazenda Pública. Tendo sido oferecido bem à penhora, o juiz somente pode desconsiderado se houver recusa fundamentada da Fazenda Pública, lastreada em provas sobre a inidoneidade do bem oferecido¹⁶.

Isso porque, entender o contrário, significa colocar à inteira disposição da Fazenda Pública a ação de defesa do executado (os embargos só podem ser ajuizados após a garantia), que, rejeitando outras garantias que não aquela que ela discricionariamente queira, impossibilitaria o exercício do direito, contrariando o art. 5º, XXXV da Constituição. Outrossim, a situação implica em outorga de supremacia desmedida ao Fisco, desequilibrando sem base em critério razoável a igualdade das partes no processo.

Após escoado o prazo sem oferecimento de garantia, ou homologada pelo juiz a recusa da Fazenda, a consequência jurídica daí advinda é a atribuição, à Fazenda Pública, da prerrogativa de indicar quais bens do executado deverão ser utilizados para garantia do juízo, acompanhada do ônus consistente na busca e individualização desses bens, ofício que compete exclusivamente ao exequente, não podendo recair sobre o órgão jurisdicional.¹⁷

Conforme o art. 185-A do CTN, somente após a Fazenda Pública comprovar que empreendeu eficazmente todas as diligências possíveis para encontrar bens penhoráveis, aptos a garantir o juízo, é que poderá a mesma requerer a “penhora on line”¹⁸ que, repise-se, nunca pode ser determinada de ofício pelo juízo, que não pode fazer as vezes da parte, satisfazendo com as próprias mãos o direito do exequente.

Finalizamos com a pertinente observação foi feita pelo Juiz Titular da 2ª Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais Dr. Doorgal Gustavo Borges de Andrada, em texto publicado no jornal Estado de Minas do dia 07.03.2008 sob o título “*Aspectos controvertidos da penhora on-line*”. Segundo o magistrado, com suporte em precedente do TJMG, um dos

Ag n. 551.386/RS, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ de 10/5/2004 e 4ª Turma, REsp n. 145.610-SP, relator Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ de 21.6.1999

¹⁶ TJMG, 1ª Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº 1.0338.04.027189-6/001. Rel. Des. Gouvêa Rios. Publicação: 06/05/2005.

¹⁷ Nesse sentido: STJ, 6ª Turma, REsp 621404/GO, Rel. Ministro Hélio Quaglia Barbosa, DJ de 15.05.2006, p. 311; TJMG, 17ª Câmara Cível. Agravo nº 1.0024.02.704927-9/001(1). Relator: Eduardo Mariné da Cunha, Publicação: 19/08/2006 e TJMG, 13ª Câmara Cível. Número do processo: 1.0024.05.802824-2/001. Relator Des. Adilson Lamounier. Publicação: 22/09/2006

¹⁸ TJMG, 6ª Câmara Cível. Agravo nº 1.0024.05.589325-9/001. Rel. Des. Edilson Fernandes. Publicação: 06/09/2006; TJMG, 3ª Câmara Cível. Agravo nº 1.0708.03.003275-7/001. Rel. Des. Dídimo Inocêncio de Paula. Publicação: 02/08/2007.

requisitos para a implantação válida do sistema de “penhora on line” seria a criptografia dos dados e a implantação de assinatura digital para identificar o juiz que requisita o bloqueio e também o funcionário do Banco Central que o responde, impedindo que as informações contendo número de contas bancárias e valores bloqueados circulem abertamente na rede mundial de computadores. A nosso ver, as considerações, além de bem fundadas na Lei 11.419/2006 (Lei de informatização do processo) e no parágrafo único do art. 154 do CPC (redação da Lei 11.280/2006), coadunam-se com as imposições do direito de sigilo constitucionalmente assegurado.

4) Como deve ser interpretada a Súmula 317 do STJ (“É definitiva a execução de título extrajudicial, ainda que pendente apelação contra sentença que julgue improcedentes os embargos”)? Caso o recurso do devedor seja provido e a Fazenda Pública venha a resultar definitivamente vencida, como deverão ser ressarcidos os prejuízos causados ao contribuinte? Que verbas devem compor esse ressarcimento? O pagamento dessa indenização está sujeito ao disposto no art. 100 da CF?

A Súmula está superada, em razão da nova redação do art. 578 do CPC, que dispõe que *“é definitiva a execução fundada em título extrajudicial; é provisória enquanto pendente apelação da sentença de improcedência dos embargos do executado, quando recebidos com efeito suspensivo (art. 739)”*.

Sendo a execução de título extrajudicial definitiva, mesmo quando os embargos opostos estavam pendentes de recurso, a Jurisprudência entendia que o prosseguimento da execução persistia em sua forma definitiva. Com a alteração, tornou-se expressamente cabível a execução provisória de título extrajudicial, enquanto pendente apelação da sentença de improcedência dos embargos do executado recebidos com efeito suspensivo.

A disposição integra o novo sistema de execução de título extrajudicial e aplica-se aos títulos negociais (formados com a concorrência da vontade do devedor) e à dívida tributária (formado unilateralmente com o credor).

Quanto aos primeiros, temos que, se o devedor apresentou alegações fortes o suficiente para paralisar a execução fundada em título que ele mesmo constituiu, a certeza consubstanciada no título foi abalada a ponto de impedir que a execução seja definitiva na pendência de recurso. Isso porque, as mesmas razões, já reconhecidas como robustas quando do recebimento dos embargos, não podem ser desconsideradas para permitir a excussão forçada do patrimônio do devedor. Por isso a lei impõe que a improcedência seja confirmada pelo Tribunal, afastando de vez a aparência do bom direito reconhecida quando do recebimentos dos embargos.

Já no caso em que o juiz não considerou suficientemente fortes as razões do devedor quando do recebimento dos embargos, a lei toma como subsistente a certeza consubstanciada no título formado com a vontade do

próprio devedor, tornando definitiva a execução após a sentença. Nesse caso, o devedor tem à sua disposição outros meios para suspender a execução (e. g. agravo de instrumento contra decisão que não suspendeu a execução quando do recebimento dos embargos e agravo de instrumento contra decisão que recebe sua apelação apenas no efeito devolutivo, etc.).

Por fim, quanto à execução fiscal, sendo esta sempre paralisada pelos embargos, conforme visto na resposta à questão nº 2, a execução será sempre provisória, enquanto não declarada pelo Tribunal a improcedência dos embargos. E isso por três razões: **a)** a LEF não dispõe expressamente sobre a natureza da execução na pendência de apelação, autorizando, aqui sim, o recurso subsidiário ao CPC; **b)** a lei compatibiliza-se com os princípios constitucionais de proteção do contribuinte (liberdade e propriedade), impedindo que seu patrimônio seja excutido na pendência de recurso, por título formado unilateralmente pelo credor e **c)** em razão dessa unilateralidade, não é suficiente para a excussão do patrimônio do devedor, em razão do princípio da ampla defesa e **recursos a ela inerentes**, a apreciação da insurgência do devedor somente pelo juiz de primeiro grau, devendo a mesma ser apreciada também pelo Tribunal, dada a falta de consentimento pelo devedor quanto à dívida, pela qual ele nunca se obrigou voluntariamente.

Ante o exposto, as demais questões somente têm lugar se compreendidas nos casos em que o Tribunal de segunda instância declara a improcedência dos embargos do contribuinte, a partir de quando os recursos (especial e extraordinário) não têm efeito suspensivo. Caso o contribuinte não consiga atribuir tal efeito a seus recursos via medida cautelar, a execução a partir daí é definitiva, e os prejuízos causados ao contribuinte, caso seus recursos sejam providos, devem incluir tanto o dano material advindo da alienação dos bens do contribuinte, quanto lucros cessantes, quando cabíveis (v.g., nos casos em que o contribuinte auferia rendimentos com o bem alienado), tudo acompanhado de correção monetária e juros de mora.

Porém, entendemos que não deve o contribuinte se submeter a novo processo de conhecimento para obter provimento condenatório contra a Fazenda, obrigando-a a ressarcir os prejuízos. A nosso ver aplica-se, por analogia, o princípio geral insculpido no art. 811 do CPC, para que a liquidação da indenização seja feita nos autos dos embargos julgados, ao final, procedentes, sendo tal medida até mesmo recomendável e compatível com os princípios jurídicos ora manejados. Isso porque a decisão já é título suficiente para impor à Fazenda o dever de indenizar decorrente da execução levada a cabo, restando apenas a apuração dos seus valores.

A indenização, a nosso ver, escapa à regulamentação do art. 100 da Constituição, pois o pedido deduzido nos embargos à execução não é de natureza condenatória e, se, ao cabo, ao Embargante, vitorioso na ação, é devido o ressarcimento das quantias resultantes da alienação antecipada dos bens dados em garantia, a causa de tal fato reside na conduta da Fazenda, que, por sua conta, assumiu o risco de expropriar os bens do contribuinte antes do trânsito em julgado dos embargos à execução.

Ora, impor ao Embargante vitorioso a via tortuosa dos precatórios, que não se sabe em que monta e quando serão cumpridos, acaba por premiar a Fazenda, embora derrotada na execução, e restringe o direito reconhecido judicialmente a favor do contribuinte, frustrando a efetividade da prestação jurisdicional, em prejuízo do vencedor. É nítida, portanto, a assimetria intolerável no tratamento conferido à tutela dos direitos dos particulares, em prejuízo destes, quando comparada à proteção dos interesses do Estado resultante da aplicação do art. 100 da CR/88.

A antecipação dos efeitos de uma eventual decisão favorável à Fazenda, viabilizada pelo disposto no art. 587 do CPC, não deve justificar a postergação dos efeitos da coisa julgada, quando favorável ao Embargante, sob pena de afronta aos princípios da moralidade pública e da igualdade¹⁹.

O processo, enquanto técnica de mediação de conflitos destinada à pacificação da vida social, para ser efetivo e realizar as aspirações de um Estado Democrático de Direito, deve dar uma solução que efetivamente proteja os direitos dos jurisdicionados. Essas aspirações não serão realizadas, com a satisfação, via precatório, da pretensão reconhecida judicialmente em favor dos contribuintes em embargos à execução fiscal, que comporta natureza constitutiva negativa e não condenatória.

5) Pode o fisco a despeito das prerrogativas que cercam a cobrança do crédito tributário, aplicar sanções políticas ao devedor, tais como levar a protesto a certidão de dívida ativa ou determinando a inclusão de seu nome no SERASA?

É cediço em doutrina e jurisprudência que a infração tributária não pode ter como conseqüência todo e qualquer tipo de sanção, motivo pelo qual se fala de limitações à competência sancionatória, que podem ser de duas ordens: qualitativas e quantitativas.

Dentre as limitações qualitativas, temos que o inadimplemento tributário não é hipótese que autorize o Poder Público frustrar o livre exercício de atividades econômicas, em razão dos princípios da liberdade de ofício e livre iniciativa (CF, art. 5º, XII e 170). Dessa forma, o inadimplemento do tributo enseja a cobrança e execução judicial forçada (respeitado o devido processo legal) do crédito tributário, já cercado de inúmeras garantias e privilégios²⁰, o que torna a restrição de atividades econômicas lícitas verdadeira constrição

¹⁹ Desigualdade haverá também entre contribuintes. Basta comparar duas situações: A primeira, referente a um contribuinte cujos embargos à execução foram primeiramente conhecidos pelo Tribunal de segunda instância que os julga improcedentes, ao que se segue a alienação de seus bens. Posteriormente o contribuinte sai vencedor em seu recurso (especial ou extraordinário), e a aplicação cega e injusta do art. 100 o submeteria ao precatório. Imagine-se agora outro contribuinte, que terá seus embargos versando a mesma lide apreciada posteriormente pelo mesmo Tribunal de segunda instância, que os julga procedentes, aplicando como precedente o julgamento da instância superior. Patente a incongruência das situações, fundadas em questões meramente temporais e processuais, advinda da submissão injurídica do primeiro à ordem cronológica dos precatórios.

²⁰ O Prof. Sacha Calmon, citando Celso Cordeiro Machado trata exaustivamente do tema no seu *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 855-861.

oblíqua, sanção meramente política, incompatível com o ordenamento jurídico (nesse sentido temos entendimento pacífico do STF, consubstanciado nas Súmulas 70, 323 e 547).

Nesse contexto, afigura-se sanção política a inscrição do nome do contribuinte no SERASA, pois esta é empresa privada, pertencente a grupo internacional (Experian), que atua no mercado financeiro para controle e análise de crédito para agentes econômicos. A inscrição em nada contribui para uma cobrança e execução mais célere do crédito tributário, mas apenas atormenta o contribuinte quando este vai buscar crédito no mercado financeiro privado, área que ao Estado sequer é lícito atuar salvo nas hipóteses de exceção constitucional (CF, art. 173), dado o regime de iniciativa privada positivado na Constituição (CF, art. 170).

A medida força os contribuintes a quitarem seus débitos tributários, mesmo que indevidos, sendo um artifício para desestimular a sua discussão, coagindo-o a aceitar uma dívida acertada unilateralmente pelo credor²¹, restringindo, obliquamente seu direito discutir a dívida sem maiores embaraços, perante a autoridade judicial competente, protegido pelo devido processo legal e seus corolários.

Sendo assim, é medida desproporcional, pois não é necessária ao fim a que se propõe (exigir o pagamento, que deve se dar pelos meios legalmente previstos, quais sejam, o lançamento e a execução fiscal), e restringe demasiadamente direitos fundamentais do contribuinte vistos acima.

Sobre o tema, enfocando especificamente a impossibilidade do protesto da certidão de dívida ativa, que comunga do mesmo fundamento de ilicitude acima descrito, assim lecionam os Sacha Calmon e Misabel Derzi em parecer sobre o Fisco do Estado de Minas Gerais, acrescentando ainda a ofensa ao princípio da moralidade administrativa:

“Ora, com ameaçar de protesto as certidões de dívida ativa e com ajuizar pedidos de falência, a Fazenda Pública atropela o devido processo legal e coage o contribuinte a confessar, parcelar ou pagar créditos tributários que poderia submeter à verificação judicial de existência e quantificação. Vislumbram-se, pois, na atitude do Fisco mineiro atentados à liberdade de comerciar e ao livre acesso ao Judiciário, malferindo direitos e garantias fundamentais inscritos na Constituição da República.

Por outro lado, a Administração Fiscal do Estado de Minas Gerais, ao atirar-se com tanto ímpeto sobre os contribuintes, age com deslealdade. Afigura-se como litigante de má-fé, que faz, por razões puramente fiscalistas, o que não sabe ser devido, atordoando e perturbando o Poder Judiciário, com o intuito nefando de constranger obliquamente o contribuinte a recolher tributos, prática condenada pelo STF, por ferir o princípio da moralidade dos atos administrativos.”²²

²¹ Conforme visto na resposta à questão nº 2

²² COELHO, Sacha Calmon e DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário aplicado: estudos e pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 330-1 .

Acatando esses argumentos , já julgou o STJ pela impossibilidade de protesto da certidão de dívida ativa, em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO E COMERCIAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO.

DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. ART. 204 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. FAZENDA PÚBLICA. AUSÊNCIA DE LEGITIMAÇÃO PARA REQUERER A FALÊNCIA DO COMERCIANTE CONTRIBUINTE. MEIO PRÓPRIO PARA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS.

IMPOSSIBILIDADE DE SUBMISSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO REGIME DE CONCURSO UNIVERSAL PRÓPRIO DA FALÊNCIA. ARTS. 186 E 187 DO CTN.

I - A Certidão de Dívida Ativa, a teor do que dispõe o art. 204 do CTN, goza de presunção de certeza e liquidez que somente pode ser afastada mediante apresentação de prova em contrário.

II - A presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão somente para aparelhar o processo executivo fiscal, consoante estatui o art. 38 da Lei 6.830/80. (Lei de Execuções Fiscais).

III - Dentro desse contexto, revela-se desnecessário o protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública.

IV - Afigura-se impróprio o requerimento de falência do contribuinte comerciante pela Fazenda Pública, na medida em que esta dispõe de instrumento específico para cobrança do crédito tributário.

V - Ademais, revela-se ilógico o pedido de quebra, seguido de sua decretação, para logo após informar-se ao Juízo que o crédito tributário não se submete ao concurso falimentar, consoante dicção do art. 187 do CTN.

VI - O pedido de falência não pode servir de instrumento de coação moral para satisfação de crédito tributário. A referida coação resta configurada na medida em que o art. 11, § 2º, do Decreto-Lei 7.661/45 permite o depósito elisivo da falência.

VII - Recurso especial improvido.

(REsp 287824/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20.10.2005, DJ 20.02.2006 p. 205)

6) À luz da Constituição, é possível instituir validamente a execução do crédito tributário por autoridade diversa da jurisdicional?

Não. Conforme desenvolvido ao final resposta à questão 2, o título executivo da dívida tributária é formado unilateralmente pelo credor: é o Fisco quem detém a última palavra quanto ao direito que deve nele ser consubstanciado.

Logo, admitir que o próprio credor execute forçadamente seu direito implica violar, a um só tempo, o princípio da igualdade, da propriedade e do devido processo legal.

Isso porque a Constituição determina, no inciso LIV do art. 5º, que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, este tendo como nota característica a *“garantia plena de um julgamento imparcial, justo,*

*regular e independente ('fair trial')*²³. Sendo assim, o contribuinte tem o direito fundamental de requerer a proteção aos seus bens à autoridade imparcial, com monopólio da última palavra em matéria de execução forçada de suas decisões.

E essa autoridade, em nossa Constituição, deve necessariamente ser integrante do Poder Judiciário, cercada das prerrogativas de vitaliciedade, inamovibilidade, irredutibilidade de subsídios e dedicação exclusiva (CF, art. 95, I a III e parágrafo único), e não de outro Poder, muito menos o Poder Executivo que no processo tributário administrativo é a um tempo parte e julgador²⁴. A cumulação dessas duas funções impede o pleno contraditório, pois coloca o Fisco em posição de supremacia, incompatível com a idéia corrente de que o contraditório é a versão processual do princípio da igualdade²⁵, onde as partes devem ter as mesmas prerrogativas, direitos, ônus e deveres, enfim, oportunidades simétricas.

O Poder Executivo, embora regido pela moralidade e imparcialidade, não deixa de ter interesse na manutenção do crédito tributário (o que se revela nas instâncias de composição paritária, pela prevalência da posição do Fisco em caso de empate), além do que, o processo de conhecimento administrativo é extremamente restrito, o que se exemplifica com a mansa jurisprudência administrativa (embasada em dispositivos regulamentares), de que o Poder Executivo não pode declarar a inconstitucionalidade de lei, que deve ser buscada em via própria. Ora, como defender-se plenamente perante um órgão que não pode afastar tributo inconstitucional?

Nesse contexto, correto é o entendimento de que a imparcialidade é inerente ao conceito de jurisdição, e que o juiz imparcial é direito fundamental do cidadão, sendo inabalável mesmo por emenda constitucional, pois caracterizado como cláusula pétrea²⁶.

Nem se alegue que o devido processo legal pode ser satisfeito na via administrativa, como determina o art. 5º, LV da Constituição. Esse dispositivo tem por nobre função impedir que a atividade administrativa se desenvolva ao alvedrio do interesse jurídico do particular, sem possibilitar-lhe o exercício da ampla defesa e do contraditório. É norma de garantia individual do particular contra o Estado, e não pode ter sua finalidade desvirtuada para possibilitar justamente o contrário: a invasão, *manu militari* do Fisco no patrimônio do contribuinte, sem a chancela do juiz imparcial, de quem não se pode excluir a apreciação da lesão a qualquer direito (CR, art. 5º, XXXV). Ainda a CR, em seu art. 5º, LIII, estabelece que *“ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”*,

²³ STF, Pleno, Ext. nº 811/PU, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 28.02.2003 p. 9

²⁴ CAMPOS, *op. cit.*, p. 84

²⁵ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 127.

²⁶ BIM, Eduardo Fortunato. Inconstitucionalidade da execução das contribuições previdenciárias pela justiça do trabalho. Artigo in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 89, pp. 21-34, fev/2003. São Paulo: Dialética, 2003, p. 25-31.

Face ao exposto, a execução administrativa do crédito fiscal afronta o princípio do juiz natural, ao ignorar o monopólio do exercício da jurisdição pelo poder judiciário, acabando por violar também o direito de propriedade e o devido processo legal, na medida em que a execução do crédito tributário, por possibilitar a expropriação dos bens do particular, deve estar submetida à reserva de jurisdição, de modo a permitir uma apreciação neutra das pretensões em combate.