



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO – FD
Curso de Graduação em Direito

**A INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL
DA EXIGÊNCIA DE GARANTIA DA
EXECUÇÃO PARA OPOSIÇÃO DE
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

GiulianaWiechersAieta Santoro

ValcirGassen

Brasília 1º/2015



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO – FD
Curso de Graduação em Direito

**A INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA
EXIGÊNCIA DE GARANTIA DA EXECUÇÃO PARA
OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

GiulianaWiechersAieta Santoro

ValcirGassen

Monografia apresentada à Faculdade de Direito,
da Universidade de Brasília – UnB, como
requisito parcial à obtenção do grau de Bacharela
em Direito.

Brasília 1º/2015

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO – FD
Curso de Graduação em Direito

Monografia apresentada à Faculdade de Direito, da Universidade de Brasília – UnB, como requisito final à obtenção do grau de Bacharela em Direito.

**A INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA
EXIGÊNCIA DE GARANTIA DA EXECUÇÃO PARA
OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

GiulianaWiechersAieta Santoro

Aprovada por:

Professor ValcirGassen

Professor Guilherme Bicalho

Professor Pedro Júlio Sales D’Araújo

Brasília, 01 de julho de 2015.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao universo por todas as providências, encontros e desencontros. Independentemente de ser acaso ou destino, de ter alguém ou algo controlando tudo isso ou de ser a simples atuação do princípio físico da simultaneidade, eu agradeço porque possuo inúmeros motivos. Motivos que surgem a todo o momento.

Seja porque alguém abandonou três lindos filhotes felinos e a minha família os trouxe para levar alegria à nossa casa; seja porque me mudei da cidade que mais amava – o meu Rio de Janeiro – e hoje vejo que aqui tenho a qualidade de vida e um padrão que jamais teria se lá ficasse; ou porque perdi a inscrição do “Sisu” no final do segundo ano do Ensino Médio que aplicaria para uma universidade longe da família, mas na metade do terceiro ano já estava na universidade ao lado de casa.

Seja pelo fato de minha mãe ter pedido demissão de um ótimo emprego após a mudança, mas conseguir acompanhar a infância dos filhos que antes pouco via; seja por todos os obstáculos que passei e que ainda enfrento que nada me tiraram e só fizeram de mim alguém mais forte; ou por todo o amor que eu recebo daqueles que me cercam e que me faz atribuir valor inigualável à vida.

Quem sabe então pela ocasião de procurar um estágio em escritório apenas por necessidade curricular – só havia estagiado em repartições públicas – e, quando surgiu a oportunidade de estágio no local o qual há muito desejara, optar por permanecer no aprendizado da advocacia privada, a qual se acabou por perfazer uma verdadeira paixão e encontrar naquele escritório amigos para a vida toda.

Eu me considero uma garota de muita sorte. Acredito que tudo é uma questão de perspectiva com a qual se admira a vida. Viver em forma de encantamento e não deixar apenas o tempo escorrer pelas mãos e pelos sulcos com que a idade nos vai presenteando. Mas também aprender a resignar-se caso diante da impossibilidade de resgatar o que não deveria ter-se perdido.

Eu agradeço por todas as vezes que mentalizo com muita força o que quero e o vejo acontecer. Agradeço, também, por ter aprendido a pedir e eleger minhas prioridades. Agradeço por todo o bem que me foi feito; todavia, principalmente, por aquilo de bom que pude transferir a quem quer que seja.

Agradeço à minha mãe, Laura Leite Wiechers Santoro, pela completude fabulosa de seu ser de luz e bondade e por sê-lo junto a mim, ao meu lado. Por estar sempre presente. Pelo amor incondicional e inesgotável com o qual tem embalado a mim e ao meu irmão todos esses anos. Por exemplo de pessoa e de evolução. Por me fazer acreditar sempre no melhor e ter fé nas pessoas.

O meu “muito obrigada” ao menino o qual eu cuidava na infância como se meu bibelô fosse, que ficou extremamente irritante na adolescência e hoje é meu grande amigo: meu querido irmão João Victor WiechersAieta Santoro. Eu desejo que, independentemente de medicina ou odontologia, você trilhe uma carreira brilhante na área da saúde e seja um exímio profissional; que construa uma família linda e unida, Tenha os cinco filhos que deseja – boa sorte à sua esposa –,possua muita paciência com eles e que nossos caminhos corram justapostos novamente. Senão na mesma cidade, ao menos nas proximidades para visitas nos fins de semana ou feriados.

Devo sinceros agradecimentos ao meu pai, Giácomo Francisco Santoro, pelo exemplo de homem probo, corajoso, batalhador, trabalhador, pai amoroso e dedicado a seus filhos. Seja dita a verdade de que não poderíamos pensar de um jeito mais diferente um do outro. Entretanto, isso nunca será motivo para que nos afastemos. Em verdade, é o que torna nossa relação ainda mais bela, porque mostramos que as diferenças podem ser complementares e graciosas.

Obrigada por estar lutando para se manter-se conosco. Sei que não tem sido fácil. Nossa vida mudou de cabeça para baixo depois da descoberta de todo esse quadro de saúde ainda nebuloso. Foram várias operações, procedimentos, quimioterapia conjunta à radioterapia e você está aqui na minha frente enquanto eu escrevo este texto, com os cabelos já crescidos e grisalhos, olhando para mim e me perguntando que a horas vamos almoçar. A vida é uma caixinha de surpresas – no meu caso, uma caixinha de música que guarda surpresas, porque sempre estou a ouvir uma canção, ainda que em minha cabeça, enquanto tudo acontece –, mas algo me diz bem forte que ainda temos muita coisa a viver juntos pela frente.

Marcela Vilela, minha irmã de coração, foi um imenso prazer compartilhar minha infância com você. Nossas saídas ao shopping, as primeiras festas, fazer brigadeiro para assistir aos filmes, brincar pelo condomínio de pique-esconde, andar de patins, falar dos meninos que mexiam com a nossa cabeça e jogar muita bola. Não nos faltou nada. Foi tudo tão sublime e proveitoso que não havia como não ter passado tão rápido. Não permitirei ao nosso laço se afrouxar. Estarei por perto para tudo o que precisar. Carrego você comigo para todo o sempre.

Agradeço aos meus amigos lindos, maravilhosos e eufóricos que fiz ao longo do curso de graduação. Mari Boçon, não sei nem como começar quando a interlocutora é a senhorita. O que significa pra mim é simplesmente imensurável por palavras. Guardo comigo a pulseira que me dera e a tenho como a minha pulseira da sorte. Sempre que saio a coloco no punho e, se algo parece errado olho para ela e sei que até o final do dia tudo deve terminar bem.

Foram muitas coisas que vivemos em poucos anos. Umas maravilhosas, outras um pouco inesperadas e aflitas. Mas não me arrependo de nada. Acho que tudo o que passamos nos moldou mais experientes e graciosas com a vida. A sua energia é simplesmente uma recarregadora de bateria e a minha bateria terá sempre compatibilidade com o seu polo.

Lú Jacobsen, foram tantas emoções nesses aninhos. Melhor fase da minha vida foi definitivamente na sua companhia. Seja no topo dos palcos ou me empanturrando de rodízio de sushi. Foi tudo tão bom. Nossas aventuras com certeza dariam um livro com direito a filme contendo os nossos atores e atrizes favoritas.

Fernanda Lima, topmodel, passista da escola de samba e rainha do frevo, foi um privilégio tê-la ao meu lado. Obrigada pela preocupação de sempre, pelas dedicatórias, por compartilhar da mesma admiração à nossa diva Paola Brachoe por ser essa pessoa maravilhosa que encontrei no caminho da FD.

Yuri, mistura de NickiMinaj com a minha Tia Bibinha, você é o amigo que qualquer garota sonharia em ter. É extremamente atencioso comigo. Compartilha dos meus pensamentos alucinados e das minhas brincadeiras sem sentido. Foi a minha alegria durante várias aulas e continuará a ser minha alegria para o resto dos dias porque não nos imagino distantes em nenhuma etapa da vida. Acho que você me acostumou mal. Agora

não poderá fazer seus planos longe dos meus. Obrigada por tudo, sempre. Muito sucesso com essa carreira mista de jurista e produtor musical. Aguardo o seu mashup como tema da minha festa de formatura ao descer a escada.

Victor, meu amigo, mas que toda a minha família insiste em acreditar e se que é meu namorado (“iludidos”), obrigada por estar sempre ao meu lado me apoiando, dançando todos os hits das baladas, comendo gordices, chamando-me para assistir Glee, jogar perfil e imagem & ação ou, simplesmente, battleshots.

Dona Marina Vilar, musa que sempre estará em cima do salto alto, não importando a ocasião ou o terreno. Independentemente de ser piscina para amigos ou uma edição do vaca louca com lama de brinde, sempre ocupará o lugar de uma das Victoria’sSecretAngels despontando no cenário. Você é simplesmente sensacional! Seremos confidentes para a vida toda e dançaremos todas as músicas como se tivéssemos dezessete anos para sempre. Será a primeira a casar e eu quero ser uma das madrinhas do casório.

CarolBeda, uma das responsáveis pela minha paixão pelo rock. Ainda temos muitas Plays e picniks pela frente. Obrigada por me olhar com olhos atenciosos, escutar as e rir das besteiras e alucinações que tenho a dizer. Você é uma pessoa linda por dentro e por fora. Quero-a na primeira fileira da minha colação de grau fazendo o “lalalala” quando chamarem o meu nome.

Gabi da Arábia, outra responsável pela minha identificação com esse mundo frenético e imortal do rock. Juro que ainda vou à sua chácara jogar game, comer muito churrasco e pular de bomba na piscina. Obrigada por cantar todos os instrumentais e fazer parte da trilha sonora da minha vida. O João é um baita de um sortudo. Eu me sinto extremamente confortável ao seu lado, nossa amizade durará para sempre.

Bruna, minha musa do abadá (não me bata), companheira de trabalhos e assinatura de chamadas para aulas em que não estávamos presentes, obrigada por tudo! Pedro Vítor, como o senhor mudou ao longo do curso, e para melhor. Orgulho por ser esse ser engajado e lutar pelo que acredita.

Beka Carvalho, que não é do curso, mas é a minha garota pequenina de olhos encantadores e que ama gatos, mas que já foi muito dark e quando abre a boca todos se

assustam. Obrigada por ter me emprestado seu ombro por diversas vezes e também por se sentir confortável em me contar tantas coisas. Somos melhores quando estamos juntas.

Felipe e César, meus amigos dos quais gosto tanto, cada um mais belo que o outro e ambos com passagem pelo teatro. Que dê continuidade à sua brilhante carreira, César, seja como jurista ou conseguindo um papel na Malhação, como você tanto diz. E Felipe, que continue com o “marketing pessoal” bem desenvolvido.

Ao “Popofãs”, em geral, obrigada por me fazer perder os meus nojinhos insuportáveis e me deixar uma pessoa mais sociável e menos fresca. Sofri muito na mão de vocês; foi um tratamento de choque, mas só tenho a agradecer.

Sextas eternas, composto somente de pessoas maravilhosas – alguns membros do Popofãs e outros que tive o privilégio de conhecer mais para o meio do curso –, o meu “muito obrigada” pelo acolhimento; pelos menes e comentários pertinentes do Henrique; pela risada maravilhosa da Ana; pela ótima energia da Alana, que mesmo caindo continuava com classe e pela sua “pousada” maravilhosa que já serviu de palco de uma virada de ano mágica. GabsVetorazzo, Lays e Sarinha, vocês são demais, encontro-os na próxima auto escola de drinks.

Marina Alves, Giovana Araújo, Grazy Vieira, Tati Valença e Matheus Raposo, meus queridos companheiros de estágio e luta diária para cumprir prazos, vocês definitivamente deixam os meus dias mais floridos e alegres. Acordo feliz sabendo que irei encontra-los no escritório e, apesar de a Gi e a Tati terem saído antes do esperado, não vamos deixar de nos ver. Ganhei um baita presente, que foi a amizade de vocês.

Marcelo Viana, meu querido “Boss”. Mais que um chefe e mentor (apesar da pequena diferença de idade), você se tornou um grande amigo. Agradeço por todo o conhecimento transferido e pela a confiança depositada em mim. Obrigada por aturar todas as minhas maluquices, associações sem nexos durante a conversa e as vezes em que o deixei curioso e não contei o que iria falar. Espero um dia retribuir o que tem feito por mim. Desejo que tenha muito sucesso na carreira e possa mimar muito a princesinha que está para chegar.

Seu Geraldo, o senhor é um avô espetacular, foge a qualquer parâmetro. É um modelo de educação, cultura e boas maneiras. Sempre muito solícito com todos. Já não tenho nenhuma avó para me fazer quitutes, mas o senhor não deixa nada faltar. Cada hora

descobre uma receita nova e saudável para fazer e quando criança nos levava para brincar e fazia todas as nossas vontades. Saiba que o amo muito e o senhor realmente é para mim um segundo pai.

Tia Emília, obrigada por todo carinho que meu deu desde criança. Toda a atenção e preocupação com a nossa família, você é muito especial e sempre nos terá por perto. Renatinha, quero que você desenvolva esse imenso potencial e se torne uma grande jurista. Estou na torcida para que se mude aqui para Brasília para podermos montar nosso império. Obrigada pelo apoio, sempre.

Ao meu orientador, um agradecimento especial pela compreensão e força a que me foi prestada. Sei que nossa comunicação foi difícil e meus prazos não foram disciplinadamente cumpridos, mas gostaria de registrar o meu apreço com a sua serenidade e disposição. Obrigada por não ter desistido de me orientar. Espero que goste do trabalho.

A todos aqueles que por algum motivo tocaram minha vida e não foram nominalmente citados, vocês não são menos importantes para essa humilde garota no início de sua vida acadêmica. Obrigada por fazerem parte da minha caminhada, espero contribuir em algo na de vocês também.

RESUMO

O trabalho que se segue está inserido na temática que diz respeito ao processo tributário. Aborda o juízo acerca da constitucionalidade ou não da exigência de garantia da execução para a oferta de embargos à execução fiscal, prevista no artigo 16 e parágrafo 1º da Lei 6.830/80, de modo que conclui pela inconstitucionalidade da manutenção de tal medida preliminar ao exercício da defesa.

PALAVRAS-CHAVE

Garantias constitucionais –artigo 16 *caput* e parágrafo 1º da Lei 6.830/80 – inconstitucionalidade – embargos à execução fiscal – processo tributário.

ABSTRACT

The following work addresses the judgment on the constitutionality or not of the pledge, bail or deposit requirement in order to offer trial defense, named “embargos à execução fiscal”, in tax foreclosure, under Article 16 and paragraph 1 of Law 6,830 /80. The conclusion pended to the judgment of unconstitutionality on maintaining such previous require to defense concretion.

KEY WORDS

Constitutional guarantees– Article 16 heading and paragraph 1 of Law 6.830 / 80 – unconstitutional – tax foreclosure defense – tax process.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	VISÃO ATRAVÉS E ALÉM DAS ESTRUTURAS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	2
2.1	Considerações Iniciais – A Porta de Entrada do Processo Tributário	2
2.2	O processo Tributário e Sua Natureza Questionável	11
2.2.1	Processo Tributário Administrativo	12
2.2.2	Processo Tributário Judicial – A Execução Fiscal e Suas Peculiaridades.....	16
3	ARGUMENTOS QUE ENSEJAM A INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO 1º DO ARTIGO 16, LEF.	20
3.1	As Defesas Heterotópicas e a Persistente Dificuldade de Questionamento do Débito Tributário	20
3.2	A Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia da Execução Sobre o Prisma dos Princípios Constitucionais – Questão Acerca da Natureza de Processo	32
3.3	A Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia da Execução Sobre a Perspectiva de Interpretação da Lei 11. 382/06	41
3.4	A Inconsistência do Argumento de que o Processo Executivo Fiscal é Deficiente	45
3.5	A Inconsistência da Invocação e da Prevalência da Supremacia do Interesse Público e de sua Indisponibilidade	48
4	A VISÃO PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EXECUTADO E SUAS IMPLICAÇÕES	54
5	CONCLUSÃO	62
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	65

1 INTRODUÇÃO

Em meio à entrega de declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física, REFIS e outros parcelamentos, o tema do Processo Tributário destaca-se logo de imediato, porque temerário. Obviamente que ninguém deseja figurar como demandado de processo de qualquer natureza, todavia percebe-se que quando se tem o ente estatal na outra ponta da relação processual, as perspectivas aparentam – ao menos à primeira vista – ser menos favoráveis ao demandado.

De certa forma, o temor encontrado no senso comum possui seu respaldo. No Processo Tributário, mais particularmente na execução fiscal, as oportunidades de defesa são em muito limitadas. Porém, as garantias constitucionais fundamentais e processuais são feitas sem distinção do processado ou da espécie de processo.

Não haveria, em primeiro momento, motivo para tratamento diferente ao executado fiscal. Todavia, a diferença é real e expressa. O parágrafo 1º do artigo 16 da Lei 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais – estabelece que, para ofertar (defesa) embargos à execução fiscal é necessário garantir a execução, seja por depósito, por penhora, ou por juntada de carta fiança o seguro.

Ora, essa é, definitivamente, uma diferença no tratamento do executado. Nos demais processos de execução a figura da defesa não se encontra obstaculizada ou condicionada a nenhum ato que não seja a apresentação da própria defesa.

A partir dessa problematização dividiu-se o texto em três momentos básicos. O primeiro deles faz um apanhado geral do que antecede o processo tributário, para que o tema tenha um pano de fundo e um acordo comum. Após, discorre sobre o processo tributário em suas fases administrativa e judicial, de forma que essa última corresponde à execução fiscal.

Na ordem, segue o enfrentamento da questão a partir das possíveis alternativas de defesa à execução fiscal, as chamadas “defesas heterotópicas”, que nada mais são que meios de tentar impugnar o lançamento e a relação jurídico-tributária por intermédio de construção doutrinária e ações não contempladas pela LEF, mas que se demonstram muito ineficazes ao que se prestam.

O capítulo retro mencionado ainda analisa o tema sobre a perspectiva dos princípios, direitos e garantias constitucionais que consideram necessariamente inseridos na questão e que, por si só, descaracterizam o processo tributário de execução fiscal como verdadeiro processo, de modo a rebaixá-lo a mero procedimento, por não seguir os parâmetros observados pelo Estado Democrático de Direito. Delineia-se tanto o caminho que o juízo de constitucionalidade deve perpassar, como uma possível conclusão.

Em seguida, são analisados e refutados argumentos comumente utilizados para apoiar a constitucionalidade da exigência de garantia da execução para opor embargos à execução fiscal, quais sejam, o de que o processo executivo fiscal é ineficiente e, caso não obstaculizada a defesa, mais ineficiente seria, assim como o argumento de que deve ser mantido tal óbice uma questão de supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Por fim, o trabalho apresenta como a exigência prevista no artigo 16 e parágrafo 1º da LEF é tratada pela jurisprudência pátria e como ficou definido pelos Tribunais Superiores seu juízo de constitucionalidade.

2 VISÃO ATRAVÉS E ALÉM DAS ESTRUTURAS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

2.1 Considerações Iniciais – A Porta de Entrada do Processo Tributário

O presente capítulo, como já esposado em título, tratará do Processo Tributário de um modo breve, com guisas a ilustrar o terreno em que a semente central deste trabalho é lançada.

Contudo, para que se entenda o processo, são necessários alguns acertos semânticos. Primordialmente, processo só pode existir se houver algo a exigir – ou que se pense ser possível exigir –. Isso implica estabelecer que, em uma sequência lógica, a obrigação tributária é condição de existência do Processo Tributário.

A obrigação tributária não partilha à toa da denominação geral do Direito Civil – “obrigação” –. Seu conceito é em muito fronteiro com o de uma obrigação civil; todavia, existem certas limitações e diferenciações quanto ao objeto, à natureza jurídica e

quanto ao regime jurídico. Nas palavras de Luciano Amaro¹ é possível conceber tais proximidades:

Ao tratar da obrigação *tributária*, interessa-nos a acepção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (*dar, fazer ou não fazer*).

Por conseguinte, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu *objeto*, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária.

Além do objeto, a obrigação tributária se particularizaria pela natureza jurídica *ex lege*. Nesse ponto, é conveniente rememorar a reprimenda feita por Alfredo Augusto Becker ao dispor sobre a relação jurídica tributária, no sentido de que toda obrigação, em última instância, seria *ex lege*²:

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o *dever* de efetuar uma predeterminada *prestação* e atribuindo ao sujeito ativo o *direito* de obter a prestação.

O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.

[...]

Além disso, todo e qualquer dever jurídico é – sempre e necessariamente – *ex lege*, porque nasce como efeito de incidência de regra jurídica. Todo e qualquer dever jurídico é conteúdo de uma relação jurídica e esta, para existir, pressupõe incidência de uma regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada.

A advertência do autor retromencionado é válida para conceber o fundamento de legitimidade de qualquer obrigação, qual seja, a norma jurídica que confere validade à disposição das partes, ou seja, o englobamento pelo Direito de determinados fatos, atos e negócios de forma a estabelecer relações jurídicas.

A mesma advertência poderá ser conveniente, ademais, contra os argumentos que conduzem a integral supremacia do interesse público, apontando que o regime é eminentemente público, enquanto os abarcados pelo Direito Civil pertencem ao campo

¹AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12a Edição. 2006, página 245.

²BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª Edição. Páginas 280-283.

exclusivamente privado. Nesse diapasão, o privado também pertenceria, de certa forma, à esfera pública sempre que abarcado pelo Direito.

De certa forma, tais considerações poderiam se assemelhar àquelas feitas por Habermas em seu livro *A Transformação Estrutural da Esfera Pública*³, em que aponta o desfazimento da dicotomia público-privado na sociedade burguesa, porém, no caso de Becker, o ímpeto de transcendência seria sempre reservado à esfera pública.

Porém, a crítica demonstrada não deve ser levada às últimas consequências, uma vez que se entende que ao tratar determinada obrigação como *ex lege*, a doutrina prevê que não houve acerto de vontades, mas a pura e simples subsunção da norma ao fato. Assim, o indivíduo contribuinte não se pode furtar relação jurídica para com o Estado, a qual estabelece a obrigação tributária, por alegar que não consentiu em pagar tributos.

Poder-se-ia alegar, então, que houve, em verdade, um acerto de vontades que obrigue tal indivíduo a aceitar a coerção estatal e que tal manifestação de vontade em consentir é o contrato social. Todavia, tal regressão seria de tamanha monta que a hipérbole prejudicaria, por si só, a lógica a ser seguida. Ademais, é sabido que a figura do pacto social é uma abstração que ilustra o nascimento do Estado e da vida organizada; não há marco comprobatório a se reportar. Por fim, ainda que não o tomasse como constructo forjado, poder-se-ia alegar que tal pacto não foi realizado pelos indivíduos contemporâneos e que, portanto, não necessariamente os vincularia.

Luciano Amaro também faz ponderações à visão de Alfredo Augusto Becker ora esposada, as quais se transcrevem⁴:

Contudo, ao afirmar que certas obrigações (entre as quais a tributária) são *ex lege*, não se quer dizer que somente elas sejam obrigações jurídicas ou obrigações legais. A fonte das obrigações (civis, comerciais, trabalhistas etc.) é a lei, pois, obviamente, não se cuida, no campo do direito, de obrigações simplesmente morais ou religiosas. Todas as obrigações jurídicas são, nesse sentido, legais. O direito do vendedor de receber o preço devido pelo comprador (ambos partícipes de uma obrigação privada) também se funda na lei, que, ao reconhecer o direito de propriedade e regular o contrato de compra e venda, reveste de *legalidade* as obrigações assumidas pelas partes.

A diferença está em que o nascimento de certas obrigações (entre as quais a tributária) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-lhe nascimento. A vontade manifestada na prática de certos atos (eleitos como fatos geradores da obrigação tributária) é

³HABERMAS, Jürgen. *The Structural Transformation of the Public Sphere: An Inquiry into a Category of Bourgeois Society*. Cambridge: Polity Press, 1989

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12a Edição. 2006, página 247.

abstraída. O indivíduo pode querer auferir renda e não querer pagar imposto (ou até mesmo ignorar a existência do tributo); ainda assim, surge a obrigação, cujo nascimento não depende nem da vontade nem do conhecimento do indivíduo. Aliás, independe, também, de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem a obrigação. É óbvio que o efetivo *cumprimento* da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação.

Feitos os necessários esclarecimentos, segue a explanação com os tipos de obrigação tributária, quais sejam, acessória e principal. O artigo 113 do Código Tributário Nacional prescreve as modalidades de obrigação tributária da seguinte forma⁵:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Depreende-se da leitura dos dispositivos acima que a obrigação principal tem como objeto a pecúnia. É importante salientar que, apesar de a multa não ser um tributo, ela o é também obrigação principal, porque é direcionada ao pagamento de determinada monta.

A obrigação acessória está relacionada à conduta do contribuinte, sem que essa importe em pagamentos às fazendas públicas. São obrigações de fazer e não fazer dispostas na legislação tributária como, por exemplo, a escrituração de livros contábeis.

O parágrafo 3º do artigo 113 do CTN dispõe que caso uma obrigação acessória não seja cumprida, esta se converterá em obrigação principal. De acordo com uma interpretação literal, poder-se-ia concluir que há simples convalidação e que, diante da inobservância, a obrigação acessória desaparece, restando somente a principal.

Todavia, a redação padece de erro técnico. É bem verdade que no descumprir de uma obrigação acessória surge uma obrigação principal, porque há penalidade – multa – e, como já visto, a multa é classificada como obrigação principal. Bastaria então o parágrafo 1º do artigo em comento para especificar tal fenômeno.

⁵ Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, modificada pelo Decreto n. 6.306, de 2007.

Contudo, convém esclarecer que a obrigação acessória –, de acordo com o exemplo dado, escriturar livros – não desaparece simplesmente; ela permanecerá e deverá ser cumprida. Tanto o é que, ainda que se pague a pecúnia relativa à penalidade, caso ocorra nova fiscalização e a mesma obrigação acessória – perene – não for cumprida, lavrar-se-á novo auto de infração e aplicar-se-á nova penalidade, porque a obrigação acessória nunca deixou de existir.

Regina Helena Costa faz crítica ao dispositivo ora discorrido no mesmo sentido já exposto. Transcreve-se excerto de sua argumentação⁶:

Ainda é censurável a dicção do § 3º do art. 113, segundo o qual “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Ora, se a obrigação principal, como definida no § 1º do mesmo artigo, tem por objeto pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, não há que se falar em “conversão” de uma relação jurídica em outra, o que, ademais, revelar-se-ia inviável.

Como visto, o que ocorre, em verdade, já está prescrito pelo parágrafo 1º do artigo 113, do CTN, o que seja, a obrigação perfeita pela penalidade pecuniária que tem como fato gerador o descumprimento de uma obrigação, seja essa principal ou acessória.

Outro esclarecimento pertinente à imprecisão técnica exposta no CTN acerca dos tipos de obrigações tributária faz-se necessário. As denominações “acessória” e “principal” no âmbito civil perfazem uma ideia de dependência, de forma que aquela é dependente dessa. Dessa forma, não há obrigação acessória na ausência da principal.

Entretanto, o mesmo não pode ser dito com relação às obrigações tributárias. As chamadas “acessórias” tomaram tal denominação devido à razão de ser, por vezes, estar ligada à fiscalização e melhor observação do correto cumprimento de obrigações principais.

Todavia, não há, no Direito Tributário, relação de dependência entre elas. Posto isso, é plenamente possível haver uma obrigação acessória na ausência de uma obrigação principal que a ela possa parecer “conexa”. Como ilustração expõe-se o caso de certas entidades imunes ou isentas de imposto de renda (obrigação principal), mas que devem cumprir a obrigação acessória de entrega da Declaração de Informações Econômicas e Sociais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Edição 2012.

Por fim, faz-se referência às ponderações de Luciano Amaro com relação à inclusão da penalidade pecuniária nas obrigações principais. Na opinião do autor, incluir algo divergente de “tributo” como obrigação principal contaminaria o conceito de tal instituto⁷:

O conceito estatuído pelo Código Tributário Nacional é, porém, mais amplo. O Código utiliza como critério de discriminação entre as obrigações tributárias principais e acessórias a circunstância de o seu *objeto* ser ou não de conteúdo pecuniário, ou seja, será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária).

Essa conceituação tem recebido críticas da doutrina, dado que, não se confundindo tributo com penalidade, não poderia o Código Tributário Nacional incorporar no conceito de obrigação tributária principal algo que não é *tributo*, mas *sanção administrativa*. É evidente que a sanção administrativa, desde que fundada em lei, deve ser cumprida, mas não possui natureza de tributo (quer esteja prevista na legislação de trânsito, quer esteja, estabelecida na legislação dos tributos).

A conceituação legal leva a indagar sobre qual seja o "fato gerador" da obrigação tributária principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade. A resposta (à vista do art. 114 do CTN) seria: *a infração*. Assim, a própria omissão no cumprimento do dever de recolher tributo seria fato gerador de outra obrigação "tributária", que teria por objeto a sanção administrativa.

Cominada para a infração do comando legal que determina o pagamento do tributo ... A evidência, o legislador errou ao contaminar o conceito de obrigação tributária com a sujeição do infrator ao *jus puniendi* estatal (ainda que se trate de sujeição que apenas implique a imposição de sanção pecuniária). A sanção - pecuniária embora - não é tributo, e quem o afirma é o próprio Código Tributário Nacional (art. 3").

Diante do exposto tem-se que a obrigação tributária perfaz-se em moeda com dois lados da mesma relação jurídica. De um lado está o débito tributário – visto da óptica de quem deve pagá-lo – e do outro está o crédito tributário – visto da óptica de quem deve recebê-lo. Passa-se, então, à segunda condição de existência do processo tributário, qual seja, os sujeitos da obrigação, que, posteriormente, serão os atores ou partes processuais, com as devidas adaptações.

O sujeito passivo – aquele que assume a obrigação de pagar tributo e realizar as obrigações acessórias – é o contribuinte, seja esse pessoa física ou jurídica. Por sua vez, o sujeito ativo é o ente tributante – aquele que a Constituição outorgou competência tributária para instituir ou majorar tributos –.

Todavia, será caro à prática processual a distinção entre competência tributária – indelegável – e capacidade tributária – delegável –. A competência tributária é constitucional e pertine à criação e majoração de tributos, bem como a todos os seus reflexos. Já a capacidade tributária representa, justamente, os “reflexos”, quais sejam, fiscalizar, cobrar e

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12a Edição. 2006, página 248.

reter tributos. Sendo assim, o ente que terá legitimidade processual poderá ser o mesmo detentor da capacidade tributária, ainda que não o seja da competência tributária.

Há também de se pinçar a figura do responsável tributário, que se revela sujeito passivo indireto da relação jurídica tributária. O responsável é o terceiro que contribui indiretamente para a realização do fato imponível e tem capacidade de arcar com o ônus da obrigação. Por essas razões, a norma o selecionou para figurar no polo passivo da obrigação.

A definição dos sujeitos da obrigação tributária é apresentada no Código Tributário Nacional. Para o CTN, o sujeito ativo é definido sempre como pessoa jurídica de direito público, que deverá ser a mesma que detém a competência tributária.

O sujeito passivo, por sua vez, é caracterizado como aquele que a lei diz ter de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (multa); pode ser tanto o contribuinte, como o responsável tributário. Vejamos⁸:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O início relação jurídico-tributária dá-se com a prática do fato gerador. “Fato gerador” conforme imprecisão do Código Tributário Nacional tem, em verdade, dois sentidos. O primeiro dele é a conduta abstrata contida na norma tributária; a “tipificação”, por assim dizer. O segundo é a prática concreta do ato que se coadune com aquele previsto na norma.

Por uma questão de rigor vocabular a doutrina, então, costuma atribuir nomenclatura diversa a cada uma das acepções de “fato gerador”. À primeira dá-se o nome de

⁸ Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, modificada pelo Decreto n. 6.306, de 2007.

“hipótese de incidência” e, à segunda, “fato imponible” ou, “hipótese de incidência realizada” (Alfredo Augusto Becker), por vezes, ainda, o próprio vernáculo “fato gerador”.

A obrigação tributária é aplicada segundo uma regra matriz que contempla previsão e resultado ou, como de costume pela doutrina, hipótese e consequência, fazendo alusão à hipótese de incidência e ao fato imponible. A dita regra matriz possui 4 ou 5 critérios, de acordo com a doutrina. São eles: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Para os autores que entendem haver apenas 4 critérios, o critério quantitativo nada mais é que um dos aspectos do critério material.

Dessa forma, determina-se qual ato/fato resulta em pagamento de tributo – núcleo de realização da hipótese de incidência –, em qual localidade a norma incide, em que época a norma incide, quem é o devedor, quem é o credor e o quanto se deve pagar (base de cálculo e alíquota) – o que já poderia ser delimitado no primeiro critério, já que existe delimitação do *quantum debatur* na própria norma –.

Já restou claro que a prática do fato imponible coincide com o nascimento da obrigação tributária. Entretanto, diferentemente das obrigações civis, há uma dissociação entre o nascimento da obrigação tributária e a sua exigibilidade. Isso quer dizer que, ainda que ocorrido o “fato gerador”, a constituição do crédito tributário se dá com o instituto do lançamento.

O referido instituto é conceituado pelo Código Tributário em seu artigo 142 e parágrafo único⁹.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

O lançamento é, pois, ato formal que dá ciência ao contribuinte de que está em débito com a fazenda pública, constitui o crédito tributário e o torna exigível, de maneira a

⁹ Idem.

compelir o mesmo contribuinte ao pagamento. De acordo com a leitura de Alfredo Augusto Becker por Luciano Amaro¹⁰:

A dissociação temporal entre o momento do nascimento do direito do sujeito ativo da obrigação tributária (com a ocorrência do fato gerador) e o momento em que a obrigação se torna exigível (com a prática do ato de lançamento, e sua comunicação formal ao devedor) decorre do preceito legal que, em determinadas situações, prevê o lançamento como ato a ser necessariamente a ser praticado, após a realização do fato gerador, para que se tenha a exigibilidade da obrigação tributária.

Entretanto, nem sempre o recolhimento do tributo será após ao lançamento. Para uma explicação mais satisfatória a afirmação ora feita, faz-se mister explicitar que existem três tipos de lançamentos distintos – lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação –.

No lançamento de ofício, a autoridade administrativa colhe todos os dados referentes à ocorrência do fato impositivo e calcula o valor devido de acordo com a regra matriz. O contribuinte não toma qualquer providência no procedimento. Apenas é compelido ao pagamento após a ocorrência do lançamento. Tais tributos que possuem lançamento sob a modalidade de ofício são facilmente identificados pelos “carnês” endereçados ao domicílio do contribuinte.

Já no lançamento por declaração, o contribuinte tem a obrigação acessória de prestar dados a Administração para que essa encerre o procedimento e exare o lançamento. Como exemplo está o imposto de importação auferido na bagagem.

Por fim, nos casos em que ocorre lançamento por homologação, é de total responsabilidade do contribuinte utilizar-se de seus dados para calcular o valor devido e pagar o tributo. Tal pagamento será posteriormente referendado pela autoridade administrativa. Caso haja alguma divergência, esta então procederá a cobrança do valor residual.

O fisco tem o prazo decadencial de cinco anos para exarar o lançamento, independentemente da modalidade em que ele se perfaça. Diferença, entretanto, é observada na contagem de tal prazo, que tem termos iniciais distintos para as modalidades.

¹⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12a Edição. 2006.

De acordo com o artigo 173, I, CTN, para os lançamentos nas modalidades de ofício e por declaração, o prazo decadencial de cinco anos somente passa a ser contado a partir no primeiro dia do exercício seguinte – que é compatível com o ano civil – ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato imponible.

Já para os tributos sujeitos à lançamento por homologação, o mesmo Diploma, em seu art. 150, §4º, preleciona que o termo inicial de contagem do prazo decadencial é o momento da ocorrência do “fato gerador”. Caso a Fazenda Pública não se manifeste nesse interregno, ocorre a homologação tácita do lançamento, de modo que o crédito é extinto de pleno direito. Todavia, caso se apure ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial será nos moldes dos lançamentos de ofício e por declaração.

Pois bem, diante do lançamento, o contribuinte possui três opções de ação, quais sejam, pagar o tributo, impugnar o lançamento do tributo na seara administrativa ou questionar o crédito tributário no Judiciário. A partir desse momento começa o Processo Tributário.

2.2 O processo Tributário e Sua Natureza Questionável

Nada mais pertinente que inaugurar estaseção com a grande peculiaridade do processo tributário, qual seja, conter uma fase administrativa e outra judicial. Primordialmente, há de se esclarecer que a fase judicial não poderá, via de regra, anteceder a fase administrativa, nem, tampouco, poderá ocorrer sem que esta a preceda.

O segundo aspecto que deve ser ressaltado é o de que o contribuinte não é obrigado a litigar no âmbito administrativo. É possível que acione o Judiciário em ato contínuo à notificação de lançamento. Contudo, caso seja essa a opção aderida pelo contribuinte, não haverá como retornar, após iniciado o processo judicial, ao processo administrativo. Este encontra-se definitivamente prejudicado.

Assim também ocorre para a hipótese de, em meio à litigância administrativa, o requerente contribuinte optar por ingressar com processo judicial. Desse modo, o processo administrativo será automaticamente extinto e restará somente a

possibilidade judicial de questionar o crédito tributário (débito, do ponto de vista do contribuinte).

2.2.1 Processo Tributário Administrativo

O Processo Tributário Administrativo Federal – relativo aos créditos tributários da União – bem como a consulta sobre aplicação da da legislação tributária federal são regidos pelo Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, modificado pela Lei 11.941/2009, Decreto 7.574, de 2011, e pela Lei 9.784 de 1999 – Administração Direta e Indireta Federal –.

O processo é inaugurado com a notificação de lançamento. A partir de então, abre-se prazo para que o contribuinte pague o débito tributário ou apresente impugnação. Isso implica afirmar que são abertas três hipóteses: a) pagar; b) impugnar; c) ficar inerte¹¹.

Decorrido o prazo, caso o contribuinte permaneça indiferente – hipótese “c” – será declarada a revelia. A partir de então, haverá novo prazo – 30 dias na esfera federal – para cobrança a que se sole chamar de “amigável – porque despida dos meios coercitivos característicos da execução –. Na ausência do pagamento o fisco constituirá o débito em dívida ativa relativa ao ente competente e terá o prazo prescricional de cinco anos para executar o crédito judicialmente – execução fiscal –¹².

Porém, uma vez efetuado o lançamento, caso o contribuinte opte por pagar, extinto será o crédito tributário, conforme artigo 156, I, do CTN. Uma vez constatado que o pagamento fora indevido, haverá restituição integral do valor e, caso feito a maior, a restituição do excedente, segundo art. 165, CTN.

Cabe salientar que a restituição será por meio de ação judicial denominada repetição de indébito tributário (ou restituição de indébito tributário) e que essa independe de prévio protesto, com base na vedação do enriquecimento sem causa. Nesse caso, o pagamento será em precatórios, sendo admitida a hipótese de recebimento por Requisição de Pequeno Valor, de acordo com os limites estabelecidos para cada jurisdição. Há, ainda, a hipótese de compensação, trazida pela Emenda Constitucional n° 62 de 2010.

¹¹ Artigo 7° e 23 do Decreto 70.235/72 e artigo 5° da Lei 9.784/99.

¹² Artigo 21 do Decreto 70.235/72

Resta, pois, discorrer acerca da alternativa de impugnar o crédito da fazenda pública. De início, cabe salientar que a inauguração do procedimento (incluindo a fase de fiscalização) afasta a espontaneidade do pagamento, o que poderia resultar para o contribuinte no afastamento da multa, caso optasse por pagar à vista – não vislumbrando, obviamente, a possibilidade de parcelamento, que é em muito vantajoso aos contribuintes devedores e que permite aderência mesmo que já iniciado o procedimento de cobrança –.

Entretanto, para alguns autores como Cleide Previtalli Cais, a denúncia espontânea é cabível entre as fases do processo administrativo e do processo judicial de cobrança de crédito tributário, porque constitui modalidade excepcional de satisfação do crédito tributário e introduzida com finalidade claramente voltada ao ingresso de valores ao Erário, mas que beneficia o contribuinte por regularizar sua situação fiscal¹³.

Também convém esclarecer que as notificações de lançamento e os autos de infração serão individualizados conforme cada tributo e ou penalidade devidas e que tais documentos deverão estar instruídos de carga comprobatória do ilícito tributário. Se endereçados a um mesmo contribuinte, as notificações e os autos podem integrar um mesmo processo.

A exceção está para aqueles contribuintes sujeitos a um regime especial unificado de cobrança de tributos, como é a ocasião da arrecadação pelo Simples Nacional. Nesse caso, a notificação poderá conter um único lançamento que englobe todos os tributos devidos, desde que abrangidos pelo regime em questão.

A partir da expedição da notificação de lançamento/auto de infração, caso pessoal, o prazo de 30 dias começa a ser contado a partir da ciência do contribuinte ou recusa de recebimento, se intimação pessoal, e após 15 da expedição se intimação postal sem retorno do aviso de recebimento ou intimação por meio eletrônico.

O prazo para processos administrativos fiscais nos âmbitos estaduais costuma ser também de 30 dias, contudo, cabe a legislação de competência de tal ente dispor a respeito. Se omissa, o prazo aplicado será o praticado pelo PAF em âmbito federal (30 dias).

São nulos os autos e termos lavrados por pessoa incompetente e/ou que não seja composto pelos termos a seguir, respeitando a natureza de cada uma das lavraturas. Se auto de infração: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a

¹³ CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 7ª Edição. Editora Revista dos Tribunais.

disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula¹⁴.

Por sua vez, se notificação de lançamento: a qualificação do notificado; o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; a disposição legal infringida; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. É importante ressaltar que se emitida via processo eletrônico, a assinatura não é elemento essencial¹⁵.

A impugnação deverá mencionar a autoridade julgadora a quem se dirige; qualificar o impugnante; apresentar arrazoadamente os motivos fáticos e de direito de discordância; mencionar as provas que se pretende produzir e seus quesitos, incluindo diligências e perícias, com os motivos que sustentem sua necessidade, e, por fim, se a matéria impugnada já foi objeto de apreciação judicial (juntar a cópia caso ocorra). A autoridade julgadora também possui poder de condução e instrução. É possível, portanto, determinação de ofício de produção de provas e diligências.

Toda a matéria não impugnada será reputada como incontroversa. Não é necessária a assistência de advogado para litigar em processo administrativo. Assim como no processo judicial, no PAF também se aplica a regra de preclusão e o princípio da eventualidade. Assim, toda a prova documental deverá acompanhar a impugnação, admitindo-a em outro momento somente nos casos de fato ou direito novo (superveniente), impossibilidade de apresentação anterior por motivos de força maior ou contraposição a elementos posteriormente trazidos aos autos (contraditório).

Entretanto, ainda que excepcionada, a juntada superveniente de documentos deverá ser requerida à autoridade julgadora e caso já proferida a decisão, o novo conteúdo probatório deverá acompanhar os autos para a hipótese de interposição de recurso.

Os órgãos de primeira instância são as Delegacias de Julgamento (Delegacias da Receita Federal de Julgamento, para débitos da União e Delegacias Regionais de Julgamento para débitos dos demais entes). São órgãos de deliberação interna e de natureza colegiada.

¹⁴ Artigo 59 do Decreto 70.235/72

¹⁵ Artigo 11 e parágrafo único do Decreto 70.235/72

Caso não favorável o posicionamento de tais órgãos ao contribuinte, é possível recorrer aos órgãos de 2ª instância, por meio do Recurso Voluntário. Na organização Federal o órgão de 2ª instância é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – natureza colegiada, composto por conselheiros dispostos de forma paritária (fisco e contribuinte) e vinculado ao Ministério da Fazenda.

Além do Recurso Voluntário, no âmbito do CARF, ainda são cabíveis Embargos de Declaração e Recurso Especial. O último é voltado à uniformização da “jurisprudência”, sendo, em muito, assemelhado ao Recurso de Embargos de Divergência do Processo Civil; é dirigido às Câmaras Superiores de Recursos Fiscais. Elucidativas são as palavras de Cleide Previtalli Cais a respeito de tal sistemática¹⁶.

Às Câmaras Superiores de Recursos Fiscais compete o julgamento de recursos especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha sido dada por outra câmara, turma de câmara, turma ou especial ou própria da câmara superior. Esse recurso somente tem seguimento quanto à matéria prequestionada que deve ser demonstrada com precisa indicação, comprovando a divergência.

Da mesma forma que na esfera judicial, ocorre o instituto da remessa obrigatória/reexame de ofício, por vício de resquícios da má técnica processualista chamado na esfera administrativa de recurso de ofício. Cabível sempre que houver pronunciamento desfavorável à fazenda pública, respeitados os padrões de razoabilidade quanto às quantias.

Novamente a autora a respeito da complexidade organizacional do CARF¹⁷.

Sinteticamente, o CARF apresenta a seguinte composição:

- Presidente;
- Pleno do CARF e Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- Três Câmaras Superiores de Recursos Fiscais;
- Primeira Seção de Julgamento com quatro Câmaras;
- Segunda Seção de Julgamento com quatro Câmaras;
- Terceira Seção de Julgamento com quatro Câmaras;
- Cada uma das Seções (1ª, 2ª e 3ª) dispõe de duas Turmas fixas e duas Turmas especiais Temporárias.

No âmbito estadual e distrital existem, em segunda instância, os Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais ou órgãos de denominação semelhante, como é o caso do TARF no Distrito Federal.

¹⁶ CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 7ª Edição. 2011. Editora RT Revista dos Tribunais. Página 216.

¹⁷ Idem.

É de máxima importância frisar que as impugnações e recursos na fase administrativa são caracterizados pela legislação e doutrina como possuidores de efeito suspensivo. Porém, tal característica poderia advir de mera conclusão lógica já não é possível ajuizar execução fiscal na constância de processo administrativo de mesmo objeto, devendo aguardar sua conclusão e que esse somente é interrompido por vontade do contribuinte.

Encerrada a fase administrativa com sucesso do contribuinte, extinto o crédito tributário, uma vez que a decisão em esfera administrativa vincula a Administração. Já houve reverberações a respeito de possibilidade de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda pelas autoridades fiscais no caso de ilegalidade do procedimento. Todavia, tal possibilidade não pareceu ser plenamente recepcionada.

Por outro lado, caso sucumbente o contribuinte, o crédito tributário será constituído em dívida ativa e executado no prazo de 5 anos do término do processo administrativo. Inaugura-se a fase judicial de cobrança.

Por fim, é mister mencionar que somente os tributos sujeitos a declaração ou homologação passam por processo tributário administrativo. Já os chamados tributos sujeito a lançamento por ofício, são automaticamente inscritos em dívida ativa e executados em execução fiscal – processo judicial –.

2.2.2 Processo Tributário Judicial – A Execução Fiscal e Suas Peculiaridades

A execução fiscal é disciplinada pela Lei 6.830 de 1980, procedimento especial que conduz a execução de forma diferenciada da execução forçada de quantia certa, prevista no Código de Processo Civil. Tem por objeto a cobrança judicial de créditos da União, Estados, Municípios, Distrito Federal e as respectivas autarquias de cada um dos entes. Contudo, nos casos de omissão deste Diploma, é prevista a aplicação subsidiária do CPC.

No processo executivo fiscal, as fazendas públicas são representadas em juízo por suas procuradorias, sendo a Fazenda Nacional pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Outra informação é a de que a Lei 6.830/80 – LEF – disciplina a execução de créditos tributários e não tributários, sendo os últimos relacionados ao controle de orçamento e balanços dos entes federativos, regulados pela Lei 4.320/ 64.

O art. 2º, § 5º, da LEF elenca os elementos essenciais do Termo de Inscrição de Dívida Ativa¹⁸.

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

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

A Certidão de Dívida Ativa (CDA) constitui, basicamente, a petição inicial da execução. Até a decisão de primeira instância na execução a CDA poderá ser aditada ou substituída. Caso seja essa a hipótese, a norma prevê a devolução do prazo de embargos à execução fiscal, para que a defesa se coadune à nova “petição inicial”. O valor da causa é equivalente ao da dívida ativa. Não há necessidade de pedido de produção de provas por parte da fazenda pública. É bastante para o deferimento da inicial o endereçamento, a CDA, pedido e requerimento para citação.

No polo passivo da execução fiscal podem constar o devedor (contribuinte), responsável de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, fiador, o sucessor a qualquer título, o espólio e a massa do falido.

A competência para julgar as ações de execução fiscal é de competência exclusiva, de modo a exercer *vis atrativa* de ações inclusive antecedentes em juízos falimentares, de inventário e outros. Também faz-se necessário lembrar que a cobrança de crédito fazendário não está sujeita a concurso de credores.

O deferimento da inicial implica automaticamente a expedição do mandado de citação, penhora e avaliação e registro, caso a dívida ainda não tenha sido garantida pelo

¹⁸ Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980.

executado (ou dos executados). No caso de ausência de domicílio atribuído ao executado, o arresto toma o lugar da penhora.

Há previsão expressa de que tal procedimento obedecerá a ordem de preferência estabelecida no artigo 11 da Lei 6.830/80, que teria por razão subjacente a liquidez da garantia da execução. Tanto o é que, a qualquer momento, será deferida ao executado a substituição da penhora por dinheiro – que figura como primeira opção no hall do art. 11 da LEF.

A defesa do executado é feita por meio de embargos à execução fiscal, que tramita em autos apartados, porém apensos ao da execução. O prazo para embargos de 30 dias após a comprovação da garantia do juízo, que pode ser feita mediante depósito, fiança bancária ou seguro garantia ou da efetivação da penhora.

A defesa é condicionada ao depósito da garantia do juízo. O parágrafo 1º do artigo 16 da LEF é explícito ao dispor “[n]ão são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

Também na execução valem as regras de preclusão e princípio da eventualidade. Toda a matéria de defesa e sua comprovação devem ser especificadas no momento de propositura dos embargos.

Recebido os autos o Juiz mandará intimar a fazenda (intimação será sempre pessoal) para apresentar resposta no prazo de 30 dias e, em ato contínuo, designar audiência de instrução e julgamento. Se a matéria da defesa versar apenas sobre matéria de direito ou contiver apenas prova documental, o juiz proferirá a sentença no prazo de 30 dias (que não costume ser muito respeitado pela praxe) após a réplica da parte exequente, sem designar audiência. Essa prerrogativa revela-se provável desdobramento da “teoria da causa madura”.

Os embargos à execução possuem efeito suspensivo porque já está garantido o valor da causa. Caso haja procedência nos embargos, aguardar-se-á a publicação da sentença, com abertura de prazo para ambas as partes. Somente após transcorrido o trânsito em julgado – caso não interposta apelação –, a então executada poderá resgatar a garantia depositada.

Pra executar os honorários de sucumbência deverá ingressar com novo processo de execução, visto que os débitos contra a fazenda pública não podem ser exigidos por simples cumprimento de sentença; mais um privilégio concedido ao Erário. Da execução dos honorários ainda caberá embargos pela fazenda, porém, sem a necessidade de garantir o juízo,

porque possui presunção de solvibilidade. Caso improcedentes os embargos, o contribuinte deverá ingressar na fila de precatórios ou renunciar parte do montante para se fazer incluir na modalidade de recebimento por RPV.

Por outro lado, se o sucumbente for o contribuinte ora executado, a garantia do juízo será, de pleno direito, convertida em receita fazendária. Caso não tenham sido apresentados embargos à execução fiscal, haverá alienação dos bens penhorados e a renda revertida em receita.

Em gravame da situação, tem sido prática recorrente no Judiciário o deferimento de bloqueio de ativos financeiros via sistema Bacen Jud logo de início à execução. Dessa forma, o contribuinte que não possui patrimônio suficiente à garantia do juízo não pode desfazer o bloqueio, nem pode promover sua defesa. Além de se ver vítima de um processo, que, por si só já corresponde à imputação de uma pena, tem sua humanidade aviltada pela impossibilidade de viver de forma digna, devido ao bloqueio bancário coercitivo.

Caso não identificados bens penhoráveis, de acordo com o art. 40, § 2º da LEF o juiz poderia suspender de ofício ou a requerimento da fazenda o curso da execução por até 1 ano antes de determinar o arquivamento provisório, sem que começasse a contagem do prazo prescricional.

Entretanto, a leitura da jurisprudência é no sentido de que tal dispositivo deve ser harmonizado com o artigo 174 do CTN, que estabelece prazo prescricional quinquenal para a ação de cobrança, bem como, as hipóteses de interrupção da prescrição. O dispositivo da LEF não pode ser interpretado de forma a impedir a prescrição. Desta feita, foi afastada a aplicação do art. 40, § 2º da LEF para as dívidas tributárias, remanescendo para as de demais natureza.

Por fim, cogita-se a possibilidade de oposição de embargos à execução fiscal sem a integral garantia do juízo. *A priori* pareceria completamente contrário senso da disposição legal, entretanto, urge analisar a dicção da segunda parte do art. 15, II, do mesmo Diploma Legal¹⁹.

Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:
[...]

II - à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

¹⁹ Idem.

De acordo com a leitura minuciosa do excerto, seria possível vislumbrar a oposição de embargos à execução fiscal sem que a garantia do juízo estivesse completamente satisfeita. Todavia, a qualquer momento, a fazenda pública poderia requerer o reforço da garantia e, caso não concretizado, o conhecimento dos embargos estaria automaticamente prejudicado. O que pareceria uma saída ao contribuinte seria apenas uma ínfima chance de passar despercebida a falta de correspondência entre os valores.

Diante da exposição realizada neste capítulo restou claro que o processo tributário possui, em regra, dois estágios, quais sejam, uma fase administrativa e outra judicial. Contudo, nem toda a cobrança de tributo passa pela fase administrativa, a citar, aquelas referentes a tributos sujeitos a lançamento.

Também foi explicitado que, caso em fase administrativa o contribuinte deseje acionar a via judicial, o estágio administrativo será automaticamente encerrado, restando somente o Judiciário para questionar o débito tributário.

Por fim, foi frisado que a defesa no processo de execução tem início a partir de expedição de título extrajudicial criado unilateralmente e está intrinsecamente relacionada à garantia da execução, de forma que não se vislumbra possibilidade de oferta de embargos à execução fiscal sem que tal requisito esteja satisfeito.

3 ARGUMENTOS QUE ENSEJAM A INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO 1º DO ARTIGO 16, LEF.

3.1 As Defesas Heterotópicas e a Persistente Dificuldade de Questionamento do Débito Tributário

Como já exposto no capítulo anterior, ajuizada a execução fiscal, o contribuinte executado tem, como defesa típica, os embargos à execução fiscal. Entretanto, existem outras possibilidades de se questionar o crédito tributário judicialmente, a essas possibilidades a doutrina dá o nome de defesas heterotópicas.

A primeira espécie de defesa alternativa que se discorre é o mandado de segurança. O remédio constitucional mandamental previsto no artigo 5º, LXIX, da

Constituição Federal é regulado pela Lei 12.016/2009 e tem como objeto a proteção de direito líquido e certo em face de ilegalidade ou abuso de poder, assim prescrito pelo artigo 1º²⁰.

Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

§ 1º Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos de partidos políticos e os administradores de entidades autárquicas, bem como os dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público, somente no que disser respeito a essas atribuições.

§ 2º Não cabe mandado de segurança contra os atos de gestão comercial praticados pelos administradores de empresas públicas, de sociedade de economia mista e de concessionárias de serviço público.

§ 3º Quando o direito ameaçado ou violado couber a várias pessoas, qualquer delas poderá requerer o mandado de segurança.

Como visto, o *writ* em questão tem sua finalidade voltada para atos ilegais ou evitados de abuso de direito lesivos a direito líquido e certo do contribuinte. A partir de então, são necessárias certas colocações que apresentarão, como consequência, algumas limitações do mandado de segurança como defesa.

A primeira delas diz respeito à definição de “direito líquido e certo”. A expressão diz respeito àquele direito cuja certeza sobressalta aos olhos por simples narrativa. Posto isso, não é admitida dilação probatória em sede de mandado de segurança. Somente se aceita prova documental ou prova pré-constituída por meio de ação cautelar.

Outra limitação desse tipo de defesa é o prazo para impetração. Quando mandado de segurança preventivo, conta-se 120 do ato que se perfaz em ameaça do direito do contribuinte. Já, quando repressivo, o prazo é de 120 contados a partir do ato lesivo.

Assim, além de ter finalidade restrita, não é cabível para matérias de defesa que demandem dilação probatória e/ou posteriores a 120 dias do ato constitutivo de ameaça ou lesão a direito líquido e certo.

Cabe salientar que é possível a obtenção de liminar em sede de mandado de segurança. Entretanto, alguns juízos condicionam a concessão da liminar ao depósito do montante exigido pelo suposto ato lesivo.

²⁰ Lei 12.016 de 7 de agosto de 2009.

O entendimento mencionado não parece acertado, uma vez que o inciso III, do artigo 7º da Lei 12.016/2009, prevê como requisitos somente o fundamento relevante (*fumus boni iuris*) e a possibilidade de resultar do ato impugnado a ineficácia da medida (perigo do dano irreparável). Ademais, o fato de ser concedida a liminar somente obsta a autoridade impetrada de exigir o crédito tributário, porém não de constituí-lo, caso ainda não o tenha feito.

Para matérias que demandem dilação probatória e que visem à declaração de inexistência de relação jurídica tributária é cabível ação declaratória. Seu objeto recai, justamente, sobre o estado de incerteza jurídica cumulado com o interesse de pronunciamento judicial a respeito. Apesar de a matéria ser de teor tributário, tem como fulcro o mesmo dispositivo às demais ações declaratórias, qual seja, o artigo 4º, inciso I, do Código de Processo Civil.

Apesar de oferecer a oportunidade de produção de provas – porque perpassa pela típica fase de instrução característica do rito ordinário – a ação declaratória não apresenta grandes chances de defesa ao executado. Tal afirmação decorre do fato de que a jurisprudência entende que, apesar de a ação declaratória ter, em regra, efeitos *ex tunc* – diferentemente da ação constitutiva, que possui pronunciamento com efeitos *ex nunc* – não é meio hábil a questionar crédito já constituído.

Isso importa afirmar que na ocorrência de lançamento, a ação declaratória não pode ser utilizada para ilidir a presunção *iuris tantum* do ato de constituição do crédito, quanto mais perfazer-se em defesa de ação de execução.

O que pode ser feito com a ação declaratória é evitar lançamentos futuros, tratando de findar o estado de incerteza e, caso procedente, declarar inexistência da relação jurídico-tributária.

Esse posicionamento foi adotado pelo Superior Tribunal em 2001 e tem se perpetuado até os dias hodiernos²¹.

²¹ STJ - REsp: 125205 SP 1997/0020772-2, Relator: Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, Data de Julgamento: 06/02/2001, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 03/09/2001 p. 146 REPDJ 12/08/2002 p. 165. “Tributário e Processual Civil. Ação Declaratória Visando Crédito Fiscal Constituído. CTN, art. 142. CPC, art. 4º. 1. A ação declaratória pressupõe um crédito fiscal ainda não constituído. Após a sua constituição formal, a hipótese será de ação anulatória. 2. Recurso provido.”

Caso, então, o contribuinte deseje questionar crédito tributário já constituído com a oportunidade de produção de provas deverá lançar mão de outra ação ordinária, qual seja, a ação anulatória, ou cumular a ação declaratória com a anulatória. Isso porque a ação anulatória tem como objetivo a desconstituição do lançamento e do título executivo – CDA –.

Pois bem, a ação anulatória poderá ser proposta antes da ação de execução, ou, inclusive, após ajuizada a execução fiscal, na constância do processo executivo. Na hipótese de prévia propositura da anulatória, somente ocorre impossibilidade de ajuizamento da demanda executiva se presente uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito, constantes do artigo 151, do CTN.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

Como é passível de observação, a causa de suspensão do crédito tributário advinda do inciso V seria, por si só, a responsável pela impossibilidade de ajuizamento de ação de execução. Entretanto, a Jurisprudência condiciona o inciso V ao II, de maneira que somente há antecipação dos efeitos de tutela ou a concessão de liminar se o autor da ação anulatória garantir o juízo correspondente ao valor da causa, que, via de regra, coincidirá com o valor que seria executado²².

Caso não haja o depósito do montante integral, não será concedida a tutela de urgência – liminar – nem será concedida a antecipação de tutela. Tem-se pois que nada obstará o ajuizamento e a tramitação da execução; será dado prosseguimento a todos os procedimentos dela decorrentes, tais como citação, avaliação penhora, arrematação e adjudicação.

²²STJ - REsp: 1074506 SP 2008/0153788-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 06/08/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe. “Processual Civil e Tributário. Ação Anulatória. Depósito integral do débito. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN). Extinção da execução fiscal ajuizada após o depósito. Possibilidade.”

Já no caso de propositura de ação anulatória no curso da execução fiscal a ação ordinária seria, em tese, distribuída de acordo com os critérios de prevenção. Assim, como nos casos em que essa haja precedido a execução.

Sendo a ação anulatória proposta para questionar crédito fiscal, ocorre conexão entre ela e a ação de execução fiscal, conforme artigos 102 e 103 do Código de Processo Civil. Seria, então, necessária a reunião de processos, para evitar decisões conflitantes, na dicção do disposto no artigo 105 do mesmo Diploma²³.

Art. 102. A competência, em razão do valor e do território, poderá modificar-se pela conexão ou continência, observado o disposto nos artigos seguintes.

Art. 103. Reputam-se conexas duas ou mais ações, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir.

Art. 105. Havendo conexão ou continência, o juiz, de ofício ou a requerimento de qualquer das partes, pode ordenar a reunião de ações propostas em separado, a fim de que sejam decididas simultaneamente.

Nessa lógica, uma vez entendida a conexão, os dois processos seriam distribuídos conforme o juízo que primeiro despacha-se, que realizasse a citação válida, conforme artigo 106 do CPC²⁴.

Art. 106. Correndo em separado ações conexas perante juízes que têm a mesma competência territorial, considera-se prevento aquele que despachou em primeiro lugar.

A necessidade de reunião de processos obedecendo os critérios de prevenção pode ser percebida nos julgados cujas ementas encontram-se transcritas abaixo.

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONEXÃO. JULGAMENTO SIMULTÂNEO. COMPETÊNCIA. Havendo conexão entre execução fiscal e ação anulatória de débito fiscal, impõe-se a reunião dos processos, de modo a evitar decisões conflitantes; espécie em que, ajuizada primeiro a execução fiscal, o respectivo juízo deve processar e julgar ambas as ações. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 129803 DF 2012/0036880-8, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 06/08/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/08/2013)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. CONEXÃO. REUNIÃO DOS PROCESSOS. 1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre o dispositivo legal cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282/STF. 2. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito

²³ Código de Processo Civil. Lei 5.869 de 11 de Janeiro de 1973

²⁴ Idem

constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional. 3. Ações dessa espécie têm natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência. 4. Assim como os embargos, a ação anulatória ou desconstitutiva do título executivo representa forma de oposição do devedor aos atos de execução, razão pela qual quebraria a lógica do sistema dar-lhes curso perante juízos diferentes, comprometendo a unidade natural que existe entre pedido e defesa. 5. É certo, portanto, que entre ação de execução e outra ação que se oponha ou possa comprometer os atos executivos, há evidente laço de conexão (CPC, art. 103), a determinar, em nome da segurança jurídica e da economia processual, a reunião dos processos, prorrogando-se a competência do juiz que despachou em primeiro lugar (CPC, art. 106). Cumpre a ele, se for o caso, dar à ação declaratória ou anulatória anterior o tratamento que daria à ação de embargos com idêntica causa de pedir e pedido, inclusive, se garantido o juízo, com a suspensão da execução. Precedentes: RESP 701.336/RS, 1º Turma, Min. José Delgado, DJ de 13.06.05; RESP 169.868/SP, 2º Turma, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.04. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

(STJ - REsp: 896272 RS 2006/0223107-0, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 18/11/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/11/2008 DJe 24/11/2008)

Ocorre que, existe entendimento diverso do ora esposado, em que se alega não se aplicar a regra de prevenção porque existente competência absoluta da vara especializada onde tramitam as execuções fiscais, qual seja, a vara de execução fiscal.

Esse parece ser o entendimento majoritário, visto que julgado em órgão responsável pela uniformização da jurisprudência em sede de legislação federal em matéria tributária – 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça –²⁵.

PROCESSUAL CIVIL. CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO ANULATÓRIA AJUIZADA ANTERIORMENTE. CONEXÃO. NORMA DE ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA. EXISTÊNCIA DE VARA ESPECIALIZADA PARA JULGAR EXECUÇÕES FISCAIS. REUNIÃO DOS PROCESSOS. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. GARANTIA DO JUÍZO. NECESSIDADE. 1. Esta Seção, ao julgar o CC 106.041/SP (Rel. Min. Castro Meira, DJe de 9.11.2009), enfrentou situação semelhante à dos presentes autos, ocasião em que decidiu pela impossibilidade de serem reunidas execução fiscal e ação anulatória de débito precedentemente ajuizada, quando o juízo em que tramita esta última não é Vara Especializada em execução fiscal, nos termos consignados nas normas de organização judiciária. No referido julgamento, ficou consignado que, em tese, é possível a conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal, em virtude da relação de prejudicialidade existente entre tais demandas,

²⁵STJ - CC: 105358 SP 2009/0096889-5, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 13/10/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 22/10/2010

recomendando-se o *simultaneusprocessus*. Entretanto, nem sempre o reconhecimento da conexão resultará na reunião dos feitos. A modificação da competência pela conexão apenas será possível nos casos em que a competência for relativa e desde que observados os requisitos dos §§ 1º e 2º do art. 292 do CPC. A existência de vara especializada em razão da matéria contempla hipótese de competência absoluta, sendo, portanto, improrrogável, nos termos do art. 91 c/c 102 do CPC. Dessarte, seja porque a conexão não possibilita a modificação da competência absoluta, seja porque é vedada a cumulação em juízo incompetente para apreciar uma das demandas, não é possível a reunião dos feitos no caso em análise, devendo ambas as ações tramitarem separadamente. Embora não seja permitida a reunião dos processos, havendo prejudicialidade entre a execução fiscal e a ação anulatória, cumpre ao juízo em que tramita o processo executivo decidir pela suspensão da execução, caso verifique que o débito está devidamente garantido, nos termos do art. 9º da Lei 6.830/80. 2. Pelas mesmas razões de decidir, o presente conflito deve ser conhecido e declarada a competência do Juízo suscitado para processar e julgar a ação anulatória de débito fiscal.

(STJ - CC: 105358 SP 2009/0096889-5, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 13/10/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 22/10/2010)

Assim, caso a ação anulatória de débito fiscal seja proposta anteriormente à vindoura execução, cada qual será julgada em juízo distinto, de acordo com as competências materiais e funcionais.

Todavia, não parece ocorrer o mesmo caso seja proposta a anulatórias após o ajuizamento da execução. Nesses casos, o STJ interpreta haver extensão da competência da vara especializada para julgar a ação anulatória proposta como defesa, assim como o teria para julgar os embargos à execução fiscal²⁶.

PROCESSUAL CIVIL. CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONEXÃO COM A CORRESPONDENTE EXECUÇÃO FISCAL. ALCANCE DA COMPETÊNCIA FEDERAL DELEGADA (ART. 15, I, DA LEI N. 5.010/1.966). PRECEDENTES. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍCIOS NO JULGADO. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que competência federal delegada para processar a ação de execução fiscal proposta pela Fazenda Nacional (art. 15, I, da Lei n. 5.010/66) estende-se também para a oposição do executado, seja ela promovida por embargos, seja por ação declaratória de inexistência da obrigação ou desconstitutiva do título executivo. 2. Precedentes: CC 98.090/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 4.5.2009; CC 95.840/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 6.10.2008; CC 89267/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.12.2007 p. 277. 3. A embargante, inconformada, busca, com a oposição destes embargos declaratórios, ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com sua tese. Todavia, impossível dar efeitos infringentes aos aclaratórios sem a demonstração de qualquer vício ou teratologia. Embargos de declaração rejeitados.

(STJ, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 09/06/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)

²⁶STJ, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 09/06/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO

Pois bem, uma vez tramitando em separado, já é de se esperar que haja problemas na comunicação entre os juízos nos casos em que a ação anulatória é ajuizada em tempo anterior, assim como também prévia a garantia do juízo. O mesmo problema poderia ocorrer caso a anulatória já tenha sido julgada, porque também prejudicada estaria a reunião de processos. Nessa situação, vê-se uma das precariedades da ação anulatória como defesa alternativa à execução fiscal.

Uma possível solução seria lançar mão de outra forma de defesa: a exceção de pré-executividade. De criação doutrinária atribuída a Pontes de Miranda, a exceção de pré-executividade é aceita pela jurisprudência para alegar matérias de ordem pública em sede de execução, admitida também para execução fiscal.

Tem-se então que, em verdade, o executado apenas atenta o olhar do magistrado para aquelas matérias em que ele já poderia conhecer de ofício. A categoria “matéria de ordem pública” tem sua referência feita pelos artigos 267, §3º, e 303, II do Código de Processo Civil²⁷.

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

[...]

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - quando o juiz acolher a alegação de perempção, litispendência ou de coisa julgada;

VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

[...]

§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos ns. IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.

Art. 303. Depois da contestação, só é lícito deduzir novas alegações quando:

[...]

II - competir ao juiz conhecer delas de ofício;

[...]

Embora o artigo o parágrafo 3º do artigo 267, CPC, faça alusão aos incisos IV, V e VI e não se pode afirmar com a cabal certeza de que as matérias ditas de “ordem pública” ali se findem. Nem, tampouco, que caso alegadas uma das matérias ali contidas, a exceção de pré-executividade seja conhecida.

²⁷ Código de Processo Civil. Lei 5.869 de 11 de Janeiro de 1973

Isso porque a exceção de pré-executividade não admite dilação probatória, nem mesmo aquela dilação limitada do procedimento sumaríssimo. É uma simples petição atravessada ao juízo exequente. Não é necessário que tenha o título “exceção de pré-executividade” para que seja recebida como tal.

Ora a única defesa apresentada ao juízo exequente são os embargos à execução fiscal. Aqui cabe lembrar que, embora a jurisprudência tenha se manifestado na extensão da competência da vara de execuções fiscais para julgar ação anulatória de débito fiscal, esta será ainda ajuizada na vara de fazenda pública e somente posteriormente redistribuída ao juízo exequente.

Sabe-se, ademais, que a oposição de embargos prevê a prévia garantia da execução para seu conhecimento. Então, a única hipótese de defesa endereçada ao mesmo juízo da execução sem a garantia do juízo é a exceção de pré-executividade. Há, inclusive, numerosos julgados no sentido de receber embargos à execução fiscal como exceção de pré-executividade, porque não garantido o juízo e presente matéria de ordem pública sem necessidade de dilação probatória²⁸.

Em outros casos, vê-se a convalidação em exceção de pré-executividade e o não conhecimento desta, justamente por ausência de matéria passível de ser veiculada na referida modalidade de defesa.

É por tais motivos que há de se ter cautela e astúcia suficiente a fim de não atravessar qualquer petição ao juízo da execução a título de defesa preliminar ou mera comunicação de fato imperioso, pois a referida petição será recebida como exceção de pré-executividade. Poder-se-ia indagar o porquê de tal alerta se, até o momento, com base em tudo o que fora discutido, não haveria nenhum problema. Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou a respeito de a exceção de pré-executividade se submeter ao princípio da eventualidade²⁹.

²⁸T RF-5 - AGTR: 95078 PE 0013661-55.2009.4.05.0000, Relator: Desembargador Federal Sérgio Murilo Wanderley Queiroga, Data de Julgamento: 06/10/2009, Segunda Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça Eletrônico - Data: 19/11/2009 - Página: 744 - Ano: 2009

TJ-SP - APL: 01680278820108260100 SP 0168027-88.2010.8.26.0100, Relator: Renato Delbianco, Data de Julgamento: 17/12/2013, 2ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 20/12/2013.

TRF-4 - AC: 29754 PR 2005.04.01.029754-4, Relator: MARGA INGE BARTH TESSLER, Data de Julgamento: 15/08/2006, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 23/08/2006 PÁGINA: 1067.

²⁹ STJ - REsp: 1041542 RN 2008/0060686-7, Relator: Ministro SIDNEI BENETI, Data de Julgamento: 03/03/2009, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/03/2009. “Recurso Especial. Processual civil. Execução por título extra-judicial contra litisconsortes. 1. Recurso: citação inexistente. Comparecimento

Não tem direito a devolução de prazo para defender-se o Executado que, não tendo sido formalmente citado, comparece espontaneamente e interpõe Exceção de Pré-Executividade - Modalidade de defesa regida também pelo princípio da eventualidade, de modo que nela o executado tem o dever de deduzir todos os argumentos de que dispuser contra a execução, não se cogitando de reabertura de prazo para ulteriores Embargos do Devedor.

Isso significa que na primeira oportunidade de alegação, há de se alegar todas e quaisquer matérias de ordem pública cognoscíveis até o momento. A única exceção para nova arguição diz respeito a fato novo – fato superveniente –.

Ora, é sabido que o princípio da eventualidade rege defesas e recursos, tais como contestação, embargos à execução, apelação e agravos. Isso porque também presentes as regras de unirrecorribilidade e singularidade. Caso não veiculadas as razões na primeira oportunidade, ocorre o que se chama de preclusão consumativa.

A preclusão é definida pela doutrina como a perda do direito de prática de um ato processual. Tal perda pode se dar pelo decurso do tempo, por prática de ato processual contrário, incompatível, ou pelo não aproveitamento da oportunidade adequada para fazê-lo. Nas palavras de Luiz Guilherme Marioni³⁰:

“[...] a preclusão consiste – fazendo-se um paralelo com figuras do direito material, como a prescrição e a decadência – na perda de “direitos processuais”, que pode decorrer de várias causas. Assim como acontece com o direito material, também no processo a relação jurídica estabelecida entre os sujeitos processuais pode levar à extinção de direitos processuais, o que acontece, diga-se, tão freqüentemente quanto em relações jurídicas de direito material. A preclusão é o resultado dessa extinção, e é precisamente o elemento (aliado à ordem legal dos atos, estabelecida na lei) responsável pelo avanço da tramitação processual.”

Uma parte minoritária da doutrina e sua contaminação em alguns julgados tende caracterizar erroneamente a preclusão ocorrida devido ao princípio da eventualidade como preclusão lógica, enquanto, em verdade, trata-se de preclusão consumativa.

A preclusão lógica diz respeito à prévia prática de ato incompatível àquele que se deseja praticar. Revela uma incongruência na manifestação de vontade quanto aos instrumentos processuais. Um bom exemplo seria a desistência de recurso e o posterior pedido de reconsideração da decisão que possui natureza meramente homologatória.

espontâneo de executado interpondo exceção de pré-executividade - princípio da eventualidade. Nulidade recorrente. Devolução de prazo para embargar inadmissível. 2. Recurso: ilegitimidade de parte afastada. Reexame de provas inadmissível. Impossibilidade de interpretação de cláusulas contratuais. Recurso Especial dos executados conhecido em parte e improvido na parte conhecida.”

³⁰MARINONI, Luiz Guilherme. Manual do Processo de Conhecimento, cit., p. 665.

A preclusão atinente à eventualidade é consumativa porque aproveita-se da omissão de arguição ou prática processual no momento que se fez oportuno para tal. Na apelação, nos embargos, na contestação há de se alegar toda a matéria que se deseja ver submetida ao sentir do magistrado.

Entretanto, não se pode confundir a exceção de pré-executividade com nenhum dos institutos processuais versados. Como já explicitado, a exceção de pré-executividade é criação doutrinária com o propósito de socorrer os executados quando da necessidade arguir matérias de ordem pública.

Inclusive, nas peças processuais listas acima, caso ocorra necessidade de alegar matéria de ordem pública, não ocorre a dita preclusão. Ora, não há como haver preclusão de determinado fato que o magistrado poderia e deveria conhecer de ofício. Quando se alega matéria de ordem pública, em verdade, está-se informando o juízo daquilo que ele deveria conhecer sem provocação.

Não há como se conceber preclusão a respeito desse tipo de matéria. Inclusive, isso é o que diz o Código de Processo Civil, no já mencionado parágrafo 3º do artigo 267, quando dispõe que *“todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento”*.

Responder pelas custas do retardamento foi a forma que o legislador encontrou de conciliar a possibilidade de alegar matérias de ordem pública sempre que necessário com a celeridade processual, uma vez que as custas advindas de tal atraso serão por conta da parte que o aproveitou.

Cabe destacar que a própria arguição de questões de ordem pública já aceleram o processo porque ensejam sentença terminativa, com exceção dos casos de decadência ou prescrição. Porém, entende-se que a criação de vários momentos para tal alegação pode atrasar o curso do processo. Tendo-se em vista que o motivo do atraso é de causa nobre, a legislação o autoriza, desde que suportadas as custos por aquele que deu motivo ao atraso.

Diante do que se expôs sobressalta aos olhos a interpretação jurisprudencial *contra legem*. Ao ver daquela que vos discorre, proibir a arguição de matéria de ordem em outra oportunidade alcançada, caso a anterior não haja sido de todo aproveitada, é mais que negar o direito à defesa, é, inclusive, negar o direito de prestação jurisdicional e deformá-lo

para concedê-lo àquele que não possui justa causa de acionar os mecanismos de coerção juridicamente legitimados.

Há, ademais, uma certa contradição no posicionamento da Jurisprudência, que tende aceitar execução de pré-executividade superveniente a embargos à execução fiscal, mas não admite execução de pré-executividade superveniente à outra.

O processamento de duas simples petições é mais célere que tramitação de um processo autônomo, porém conexo ao principal, que possui dilação probatória e possibilidade de alegação de qualquer matéria, inclusive as de ordem pública. Aliás, os embargos à execução se sujeitam, originalmente ao princípio da eventualidade, porque defesa típica prevista pela sistemática processual civil e aplicada ao processo tributário.

Porém, o motivo principal ainda seria o de que é possível alegar matéria pública em qualquer momento e grau de jurisdição, excetuando-se apenas as instâncias de sobreposição, porque não inclusas no duplo grau, embora, em verdade, não se tenha expresso o princípio do duplo grau de jurisdição na Constituição e a jurisprudência que as exclui seja de cunho defensivo, visando a diminuição da pauta dos Tribunais Superiores. Ainda que se tome como correta a impossibilidade de alegação em instâncias superiores, tal limitação não impede que se argua matéria de ordem pública em qualquer momento de primeira e segunda instância.

Ainda que haja a sentença, no primeiro grau, seria possível tal arguição em sede de apelação. Na mesma lógica ainda que ocorrido acórdão em apelação, seria mais uma vez possível levantar a matéria em Ação Rescisória. Então, não se vislumbra o real motivo pelo qual se nega a apresentação de uma nova exceção de pré-executividade.

A partir do breve levantamento das defesas tidas como heterotópicas à execução fiscal é visível a sua ineficiência diante do processo executivo. Tem-se a impressão que diante da impossibilidade de defender-se por intermédio do instrumento oficialmente criado para a defesa em execução fiscal, abriu-se subterfúgios, caminhos alternativos objetivando a possibilidade de manifestação da parte executada.

É de sobressaltar os olhos que tais caminhos paliativos e precários não conduzem defesa suficiente, defesa essa que deveria ser assegurada para que houvesse um verdadeiro processo, e não somente procedimento. O termo “processo” está relacionado a garantias e

princípios ensejadores de lealdade entre as partes no cumprimento das regras do jogo e de justiça no estabelecimento de tais regras.

“Heterotópicas” é somente um eufemismo que deu a doutrina diante da necessidade de “fuga” de uma estrutura impossibilitadora de defesa. “Heterotrópicas” confere um ar de legitimidade diante da omissão do legislador – enquanto produtor de normas originárias e emendas – e do magistrado – capaz de declarar inconstitucionalidade até mesmo no caso concreto –; transfere um quê de intelectualidade ao grito de socorro diante da jaula processual.

O “processo” no paradigma de Estado Democrático de Direito exige cumprimento à inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CF), à ampla defesa (art. 5º, LV, CF), ao contraditório (art. 5º, LV, CF), à garantia de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV, CF), à igualdade/isonomia (art. 5º *caput*), à segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, CF), à dignidade (art. 1º, III, CF) e, ainda, à razoabilidade/proporcionalidade (art. 5º, V, CF).

Tem-se, pois, que, caso não haja a realização de tais corolários em um processo, esse não obedece os parâmetros aceitados pelo modelo constitucional adotado. Não poderá ser chamado de processo, nem poderá subsistir como mero procedimento que o é. A seção seguinte discorrerá sobre a (não) aplicação dos princípios supracitados ao processo fiscal, que exige garantia da execução como pré-requisito à defesa.

3.2 A Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia da Execução Sobre o Prisma dos Princípios Constitucionais – Questão Acerca da Natureza de Processo

O ato de classificação envolve a identificação de certos caracteres presentes em um elemento e a posterior comparação com outro elemento, tido como paradigma. Outra alternativa metodológica à identificação parte da exclusão. A partir da ausência de certos caracteres tem-se que tal elemento não pode pertencer a determinado grupo e, por exclusão (se não esse, então aquele) pertence a outro.

Bom, como já discutido, para que um “procedimento” seja elevado à categoria de “processo”, é necessário que se observem certos parâmetros impostos pelo Estado

Democrático de Direito, os quais incluem a concretização de certos princípios. Pelo outro modo e em outras palavras, caso o “procedimento” não tenha as características de um “processo”, não poderá ser assim chamado, e pertencerá a outra categoria, qual seja, a de meros procedimentos.

Primordialmente, para que haja processo, há de ser garantido o direito à prestação jurisdicional. O princípio da inafastabilidade da jurisdição está previsto no artigo 5º, XXXV, CF.

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

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

[...]

A obrigação imposta ao Judiciário de apreciar lesão ou ameaça a direito repercute no direito à provocação do juízo, muitas vezes denominado direito de ação. Porém não se pode olhar com vistas simplistas ao vocábulo “ação”.

O juízo pode ser também provocado em defesa em estrito senso, em incidente processual, em pedido contraposto e outros meios os quais também são lidos através do inciso XXXV, do artigo 5º da Constituição Federal, porque exigem determinada prestação jurisdicional.

Faz, ainda, necessário deslocar o enfoque para a forma como definida a norma no Diploma Constitucional, “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário [...]*”. Não resta dúvida, portanto, que qualquer lei editada posteriormente à Constituição Federal de 1998 que crie óbices tais ao direito de ação que impossibilite sua concretização será considerada inconstitucional.

Da mesma forma, qualquer lei editada anteriormente à Constituição Federal de 1998 que dificulte da mesma forma o acesso à Justiça não poderá ser por ela recepcionada, porque incompatível com o novo ordenamento e seus princípios mantenedores.

A exigência de garantia da execução para propor defesa – embargos à execução fiscal – está prevista na Lei de Execução Fiscal – Lei 6.830/80 –, em seu artigo 16 e parágrafo 1º.

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

I - do depósito;

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

III - da intimação da penhora.

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

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

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

No dispositivo acima transcrito, com exceção do inciso II, que foi incluído pela Lei 13.043 de 2014, os incisos e parágrafos são originais da redação de 1980, o que quer dizer que antecedem o texto constitucional de 1988.

Tem-se, pois, que o artigo 16 da LEF não deveria permanecer na atual ordem constitucional. Porém, uma vez mantido, há de se reparar o descuido e suspender sua eficácia, por meio de declaração de inconstitucionalidade ou modificar a redação do dispositivo, por meio de nova lei ordinária que o emende, de maneira a retirar a exigência da garantia da execução como condição de conhecimento.

Decorrente da inafastabilidade de jurisdição é o direito à ampla defesa. Pois bem, todo e qualquer indivíduo possui não só o direito a provocar o Judiciário, como, caso esse tenha sido provocado em interesse contrário ao seu, o direito de se defender. Perceba que o direito à defesa ainda é explícito de forma mais imperiosa, a Constituição Federal de 1988 prescreve não só o direito à defesa, mas o direito à ampla defesa.

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

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Desta feita, não se admite possibilidade de uma defesa qualquer. Há de haver suporte processual que proporcione os meios adequados de impugnar as alegações feitas pelo autor, com instrumentos, momento processual e possibilidade de dilação probatória. O

desempenho do ofício do defensor também deverá ser feito com esmero. Há de se ter uma representação de qualidade.

Ainda, faz-se necessário que se verifique a plena acessibilidade. Remover os óbices à defesa em toda a sua completude e torna-la acessível, por igual, a todos. Impor a obrigatoriedade de depósito de quantia, penhora ou garantia bancária é sinônimo de obstáculo à defesa. Isso porque só quem possui a quantia em questão poderá utilizar-se do direito de defesa. Certos indivíduos simplesmente não são dados a tal luxo.

A Justiça é Poder de assistência a todos; seja abastado ou não, todos possuem direitos. E, ainda que o executado possua tal quantia, não significa que esteja disposto a usá-la em “caução” a uma imputação sequer seja consistente.

Há muito se derrubou o voto censitário – modalidade de sufrágio que vigorou apenas no período monárquico brasileiro, extinta pela Constituição de 1891 –. Ao que parece, a Justiça permanece “censitária”, e justamente para as causas contra o ente que mais detém meios de coerção e privilégios e que possui presunção de solvibilidade.

É, portanto, o ente, nesse aspecto, que mais teria condições de arcar com a garantia da execução, mas, no entanto, quando a execução volta-se contra si, não necessita de depósito da garantia para defesa. Esse ente é a fazenda pública.

Se a garantia da execução é óbice ao direito de defesa, o que se dirá com relação ao direito à **ampla defesa**. O dispositivo deveria ter conteúdo contrário. Deveria dispor de vasto acesso à oposição dos embargos. Deveria possibilitar que o contribuinte executado não sofresse as “penas” nas quais o processo possa resultar sem que esse tenha se findado e, pior, sem que seja sequer realizada a defesa.

Um processo, necessariamente, há de tratar igualmente cada uma das partes, porque essencialmente dualista, dialético. O processo deve respeitar, portanto, o contraditório. Em termos claros, é necessário tratar o ente tributante exequente – por meio de sua procuradoria – e o contribuinte executado por igual, assim dizer, conferir os mesmos direitos.

É em muito atentatório ao contraditório observar as disparidades entre os dois regimes. No Código de Processo Civil, existe o processo sincrético. No processo sincrético há toda uma fase de conhecimento que possibilita ampla instrução. Posteriormente a fase de satisfação, em que há o cumprimento de sentença. É, mesmo após toda a fase de instrução e

os recursos inerentes a ela, possibilitado ao demandado impugnar tal cumprimento de sentença, sem que seja necessária qualquer garantia do valor envolto no cumprimento.

Inclusive, caso o demandante impugnado deseje promover a execução provisória, deverá ele depositar a garantia para o caso de a impugnação – incidente processual e não processo novo, mas que possibilita ampla defesa e contraditório de melhor forma que os embargos à execução fiscal – ser considerada procedente.

Para os casos de execução extrajudicial, o CPC estabelece como títulos judiciais os quais o executado deu causa de existência, manifestou expressamente sua vontade em constituí-lo. Não foram criados unilateralmente pelo exequente e, ainda assim, é ofertada ao executado possibilidade de defender-se de forma ampla e irrestrita.

Não há legitimidade alguma da Fazenda Pública em constituir seus títulos executivos de forma unilateral e promover execução forçada sem que sequer seja ouvida a outra parte do processo.

O privilégio de tratamento dado às fazendas públicas – e seus respectivos entes estatais – fere não só o contraditório como a isonomia/igualdade. Nesse sentido cabe a ressalva de que o princípio da isonomia ou da igualdade deve ser lido à luz do princípio da razoabilidade. Isso porque certas discrepâncias processuais serão estabelecidas em prol da fazenda pública sem que tais concessões sejam consideradas danosas ao ordenamento porque provadas necessárias.

Não são, pois, absurdas. Observam a razoabilidade e o fazem com base em razões justas que, emanadas da natureza de tais entes públicos e suas obrigações para com a sociedade civil e também com os demais organismos da máquina pública, tornam-se aceitáveis e necessárias para que seja possível, inclusive, mantê-las em juízo.

É evidente que tais privilégios devem ser concedidos devido à quantidade de demandas relacionadas a tais pessoas jurídicas. Contudo, não se pode exacerbar na discrepância entre os tratamentos e olvidar-se da sua razão de ser.

A concessão de maiores prazos processuais para contestar e recorrer – prevista no artigo 188 do Código de Processo Civil – é um exemplo de discriminação em favor da fazenda pública que não fere o princípio da razoabilidade, porque pautado na dificuldade de representação judicial pelos promotores e procuradores frente ao pequeno quantitativo de

profissionais servidores e o alto número de demandas. Portanto, em uma interpretação sistemática, diz-se que tão pouco fere o princípio da isonomia.

Outro exemplo de privilégio processual aceitável porque revestido de razoabilidade é o instituto do reexame necessário, previsto no artigo 475 do CPC e também intitulado de remessa de ofício ou remessa obrigatória.

Já, em adendo, as denominações que possuem “recurso” em seu nome, tais quais “recurso de ofício” ou “recurso obrigatório”, não parecem acertadas. Isso porque o reexame necessário é condição de eficácia da sentença que condena a fazenda pública. Caso a sentença que condena a fazenda pública não passe por duplo exame, não transitará em julgado. Na hipótese de a fazenda pública manifestar vontade em recorrer, deverá fazê-lo de forma expressa, apresentando o recurso, que subirá juntamente com a remessa de ofício.

O reexame necessário não infringe a razoabilidade e, por isso, tampouco a isonomia, uma vez que o patrimônio da fazenda pública é – como já anuncia seu nome – patrimônio público. É de interesse da sociedade que as decisões que condenem saída de determinada quantia constante de tal patrimônio seja acertada e, por isso, a necessidade de revisão. Aqui se endossam todos os argumentos em favor do duplo grau de jurisdição.

Porém, o esposado não sustenta por completo a razoabilidade da remessa de ofício. Tal instituto revela-se parcimonioso também por conta de suas limitações, que encontram respaldo na óptica de custo benefício e necessidade da remessa obrigatória, constantes dos parágrafos 2º e 3º do artigo 475 CPC. Os dispositivos mencionados dispõem que não ocorre reexame obrigatório quando a decisão de primeira instância estiver em consonância com a jurisprudência ou súmula do Supremo Tribunal Federal ou quando o valor da condenação foi inferior a 60 salários mínimos.

Ora, no primeiro caso - decisão de primeiro grau estiver em consonância com jurisprudência ou súmula do STF – não haveria necessidade de delongar o trânsito em julgado da decisão que condenou a fazenda pública, porque essa reflete mera aplicação de entendimento consolidado pelo órgão do Judiciário que detém a última palavra. Dessa forma, não haveria nenhuma hipótese de correto pronunciamento judicial que aplicasse tal entendimento em primeira instância, mas não o fizesse em segunda.

A segunda instância nesse caso torna-se não só dispensável como inapropriada, por ir contra a economia processual, a duração razoável do processo e a eficiência da

Administração. Caso a fazenda pública queira impugnar a aplicação do entendimento consolidado, deverá fazê-lo por recurso – e não esperar a remessa necessária, porque essa não ocorrerá – e prequestionar a matéria para fins de recurso nos Tribunais Superiores, a fim de que a tese seja revista na esperança de mudança de posicionamento. Lembra-se, ademais, que, nesses casos, o Recurso de instâncias de sobreposição poderá ser desprovido monocraticamente, porque contrário a entendimento já pacificado. Porém, de tal decisão monocrática caberá recurso de agravo.

A segunda hipótese – valor da condenação inferior a 60 salários mínimos – traz argumento econômico. Todo processo tem um custo, inclusive para o Estado. Nesse sentido, não seria inteligente gastar mais a guisa de obter revisão de um pronunciamento sobre valor tão baixo que inclusive se iguale ao custo dessa revisão. Nesse caso, se o reexame reformasse a decisão de primeira instância, o valor que a fazenda pública não mais necessitaria dispende já haveria sido gasto para obter a revisão e, caso contrário – se a remessa em segunda instância confirmasse a decisão já prolatada – o gasto seria duplo.

Poder-se-ia questionar se, pelo fato de o patrimônio público ser de interesse comum da sociedade, não seria também razoável e, pois, isonômica a previsão de garantia da execução para oposição de embargos à execução fiscal.

Porém, há de se levar em consideração que o patrimônio em litígio ainda não adentrou os cofres públicos; não é, portanto, receita. Seria possível falar em “potencial ingresso”, porém nunca em propriamente ingresso porque sequer se sabe para que lado penderá o pronunciamento judicial a respeito. Vê-se, então, que a defesa é uma garantia; uma necessidade. É certo que a Certidão de Dívida Ativa, como título extrajudicial, goza de presunção de liquidez e certeza, mas essa já é mais uma prerrogativa da Fazenda Pública.

Não é razoável embasar uma prerrogativa em outra prerrogativa, sem ao menos entender o motivo de fazê-lo. Mais grave é a situação em que o chamado “privilegio de segunda ordem” – porque advindo de seu antecessor lógico – fere de forma fulcral os direitos de outrem. Em verdade, defende-se que a exigência de garantia da execução como condição de conhecimento dos embargos à execução fiscal sequer é um “privilegio processual” da fazenda pública, porque não a beneficia diretamente. Apenas prejudica o seu oponente em litígio.

Não há, posto isso, argumento que torne razoável a manutenção de tal óbice ao direito do contribuinte em processo tributário. Quando reversa a situação, ou seja, quando a execução é movida pelo contribuinte contra a fazenda pública, essa não necessita de depósito para opor seus embargos.

O contribuinte sequer tem a possibilidade de promover a execução provisória, nem mesmo com o depósito de caução, de acordo com a jurisprudência e doutrina dominante. Caso obtenha procedência da execução será expedido precatório, cuja fila possui proporções astronômicas e provavelmente vinculará o recebimento quantia à abertura do inventário do contribuinte.

Já no paradigma da execução fiscal, caso depositada a garantia e haja improcedência dos embargos, o valor é automaticamente revertido para os cofres públicos. Já no caso de não depositada a quantia referente ao valor da execução, o processo continua tramitando e sendo tomadas as providencias para retirar tal quantia de maneira forçada, sem que haja anterior defesa. Os bens, caso existentes e penhoráveis, serão buscados, avaliados e penhorados. Caso haja valor correspondente da penhora à integralidade da execução, a partir de então, o contribuinte poderá apresentar sua defesa.

É claro que o procedimento de execução contra a fazenda pública não se trata de procedimento fiscal. Não é regido pela LEF, mas pelo Código de Processo Civil nos artigos 730 e 731. Porém, a ideia de que a lei especial se sobrepõe à geral não é suficiente para afastar direitos constitucionais.

Ora, o artigo art. 5º, LIV, CF, é expresso a anunciar que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Ora, a privação dos bens dos contribuintes executados sem o devido processo legal é exatamente o que ocorre. Sequer, pelas razões já explanadas, existe “processo”. Dever-se-ia chamar de “procedimento expropriatório fiscal”. Seria, ao menos, mais fidedigno. Não iludiria o contribuinte sujeito à execução de que ele possui direitos.

Não há a então segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, CF), porque previsto no ordenamento o direito de defesa no processo fiscal e não cumprido. Ademais, o fato de o contribuinte ficar inerte enquanto vê seus bens serem buscados, seus ativos bloqueados é em si uma pena, sem que tenha ocorrido o fim do processo, que, sequer é penal e sequer é verdadeiro processo.

Indaga-se onde estaria a dignidade assegurada pelo artigo 1º, III, da Constituição Federal. A indagação é meramente retórica porque claramente, não há o que se responder. Não há dignidade. Não há observância às garantias e direitos dispostos na Carta Magna.

Nesse sentido, transcreve-se um excerto do voto de autoria do Ministro Gilmar Mendes que alerta à natureza do processo em face da dignidade da pessoa humana³¹.

Quando se fazem imputações vagas, dando ensejo à persecução criminal injusta, está a se violar, também, o princípio da dignidade da pessoa humana, que, entre nós, tem base positiva no artigo 1º, III, da Constituição.

Como se sabe, na sua acepção originária, este princípio proíbe a utilização ou transformação do homem em objeto dos processos e ações estatais. O Estado está vinculado ao dever de respeito e proteção do indivíduo contra exposição a ofensas ou humilhações. A propósito, em comentários ao art. 1º da Constituição alemã, afirma Günther Dürig que a submissão do homem a um processo judicial indefinido e sua degradação como objeto do processo estatal atenta contra o princípio da proteção judicial efetiva (*rechtliches Gehör*) e fere o princípio da dignidade humana [“Eine Auslieferung des Menschen an ein staatliches Verfahren und eine Degradierung zum Objekt dieses Verfahrens wäre die Verweigerung des rechtlichen Gehörs.”] (MAUNZ-DÜRIG, Grundgesetz Kommentar, Band I, München, Verlag C.H. Beck, 1990, II 18).

Apesar de o caso de prolação do voto em questão se tratar de habeas corpus em processo criminal, em muito se aproveita ao caso em questão, porque disserta da objetivação do indivíduo frente a instauração de processos estatais que padecem de suporte à sua defesa. Assim como as denúncias genéricas – como é o caso do HC n° 84.409/SP – a necessidade de garantir o juízo dificulta em muito a defesa no processo tributário – processo estatal – e reduz o indivíduo executado a um objeto, avilta a sua dignidade.

Tem-se, diante do esposado, que pela simples manutenção do disposto previsto no artigo 16 da LEF, a execução fiscal não pode ser considerada um “processo”, porque atenta contra todas as garantias e direitos os quais um processo deve conter para ser denominado como tal. E, como mero procedimento que o é, não é suficiente a disciplinar o processo fiscal.

Pelo prisma principiológico, não pode subsistir a necessidade de garantir a execução para ofertar embargos à execução fiscal. Caso mantido o dispositivo que contenha tal previsão, ocorre patente inconstitucionalidade e o mencionado vício macula todo o processo que o contém.

³¹ STF. HC n° 84.409/SP. Segunda Turma. Voto Min. Gilmar Mendes. Segunda Turma. 07/12/2004.

3.3 A Inconstitucionalidade da Exigência de Garantia da Execução Sobre a Perspectiva de Interpretação da Lei 11.382/06

A Lei 11.382/2006 dispõe sobre alterações à Lei 5.869/73 – Código de Processo Civil – no que tange às execuções e outros assuntos. A discussão a respeito da abrangência da aplicação de seus dispositivos enriquece, em muito, o debate acerca da constitucionalidade ou não da exigência da garantia da execução para opor embargos, prevista na Lei 6.830/80.

A alteração promovida pela Lei 11.382/2006 a qual gostaria de se tecer considerações é retirada da exigência de depósito da garantia de juízo para opor embargos à execução de título extrajudicial por quantia certa, conforme a transcrição abaixo.

Art. 1º Esta Lei altera dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e dá outras providências.

Art. 2º A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 738. Os embargos serão oferecidos no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data da juntada aos autos do mandado de citação.

I - (revogado).

II - (revogado).

III - (revogado).

IV - (revogado).

§ 1º Quando houver mais de um executado, o prazo para cada um deles embargar conta-se a partir da juntada do respectivo mandado citatório, salvo tratando-se de cônjuges.

§ 2º Nas execuções por carta precatória, a citação do executado será imediatamente comunicada pelo juiz deprecado ao juiz deprecante, inclusive por meios eletrônicos, contando-se o prazo para embargos a partir da juntada aos autos de tal comunicação.

§ 3º Aos embargos do executado não se aplica o disposto no art. 191 desta Lei.”

Dessa forma, retirou-se a necessidade de garantia do juízo e deslocou-se o início da contagem do prazo para oposição de embargos à execução a partir da data de juntada do mandado de citação, prazo esse estendido para 15 dias.

Também devido a tal alteração, cindiu-se o momento processual relacionado à defesa da suspensão da exigibilidade do crédito em execução. Assim, o executado pode exercer sua defesa sem a necessidade do depósito, porém, caso deseje ver suspensa a execução movida contra si deverá, cumulativamente, apresentar a fumaça do bom direito (plausibilidade do pleito), *periculum in mora* (perigo da demora na prestação judicial definitiva) e a garantia da execução.

Primordialmente cabe mencionar que, antes da alteração discorrida no CPC, o texto original – que data de 1973 – é em muito semelhante ao do artigo 16 da LEF – cuja publicação é de 1980. Em segundo lugar, é mister ter em mente que a Lei 6.830/80 estabelece expressamente (artigo 1º da Lei) a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. Para melhor comparação, transcrevem-se abaixo a redação original dos artigos 737 (revogado) e 738 (modificado) do CPC e a redação do artigo 16 da LEF.

Art. 737. Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo:

- I - pela penhora, na execução por quantia certa;
- II - pelo depósito, na execução para entrega de coisa.

Art. 738. O devedor oferecerá os embargos no prazo de dez (10) dias, contados:

- I - da intimação da penhora (art. 669);
- II - do termo de depósito (art. 622);
- III - da juntada aos autos do mandado de imissão na posse, ou de busca e apreensão, na execução para a entrega de coisa (art. 625);
- IV - da juntada aos autos do mandado de citação, na execução das obrigações de fazer ou de não fazer.

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

- I - do depósito;
- II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;
- III - da intimação da penhora.

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

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

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

De acordo com a análise dos dispositivos acima, torna-se evidente que a LEF não foi omissa quanto à matéria dos embargos à execução, prescrevendo como condição para oposição a garantia da execução e o prazo de 30 dias após garantido o juízo. Não é possível cogitar, então, a aplicação subsidiária do artigo 738 do CPC com base na omissão da Lei 6.830/80 porque inexistente.

Todavia, a análise não pode findar-se em termos tão rasos. O critério da especialidade da Lei não é o único modo interpretativo a ser utilizado na leitura das normas. Portanto, quando vista a questão por outra perspectiva – qual seja, a sistemática – vislumbra-se uma inconsistência entre as duas normas no ordenamento.

A LEF é posterior ao Código de Processo Civil e em muito dele se aproveitou para conteúdo e organização de suas disposições. Isso porque é difícil falar de um processo judicial tributário sem nenhum pano de fundo. As normas processuais da Lei 6.830/80 não foram criadas do zero. Resta evidente que o CPC serviu de modelo para a criação da LEF; tanto o é que se utiliza da integração das normas processuais civis quando a Lei Processual Tributária for omissa. Tal fenômeno não poderia ocorrer se houvesse incompatibilidade entre os dois Diplomas.

Ocorre que, após a promulgação da Constituição Federal de 1988 – dita a Constituição Cidadã – o Código de Processo Civil viu-se obrigado a atualizar-se e coadunar-se à nova ordem constitucional. A Lei 11.382/06 introduz mudanças pertinentes a tal necessidade. A retirada da condição de garantia do juízo é uma das mudanças decorrentes da atual ordem constitucional, porque observa os princípios já explicitados na seção anterior. Assim como demais artigos que não foram modificados não apresentavam inconsistência ou simplesmente são interpretados conforme a Constituição de 1988.

Ora, a Constituição anterior à vigente era a Constituição de 1967, emendada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969. É notória a divergência entre as duas ordens constitucionais. A Constituição de 1967 nasceu no contexto do regime militar, obra de um paradigma ditatorial em que os direitos e garantias individuais eram extremamente condensados.

A própria topologia da Constituição de 1967 já revela que a principal preocupação normativa era a organização do Estado e de seus Poderes – com concentração no poder Executivo – e não a primazia dos direitos dos indivíduos. Os direitos e garantias individuais aparecem somente a partir do artigo 153 em um Diploma com apenas 200 artigos.

Inclusive, o dispositivo que trata da ampla defesa na Constituição de 1967 em muito se difere do mesmo dispositivo na Constituição de 1998, porque aquela o prevê somente para o processo penal, conforme transcrição seguinte.

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

§ 15. A lei assegurará ao **acusados** ampla defesa, com os recursos a ela inerentes. Não haverá fôro privilegiado nem tribunais de exceção.

[...]

Diferente é o dispositivo tratante da ampla defesa na Constituição de 1988.

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

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

[...]

É cristalino que ao tratar de “acusados”, a Constituição de 1967 apenas se referia àquele que submetido a processo penal. Nesta senda, não assegurava a ampla defesa ao processo judicial civil, nem ao tributário nem ao processo administrativo nem a qualquer outro que não fosse o penal. Por essa razão é que a Constituição de 1988 acrescentou os termos “*litigantes de processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral*” de sorte a ampliar a abrangência da ampla defesa.

A partir de então, fez-se necessária modificação de dispositivos que, por anteriores à Constituição de 1988, não previam a concreção da ampla defesa em processos judiciais ou administrativos. Foi necessária, portanto a modificação do artigo 738 do CPC e a supressão do artigo 737.

De tal sorte, deveria também haver sido modificada a LEF. Porque também publicada na vigência da ordem constitucional anterior, não previa o cuidado e o tratamento de defesa ampla aos executados. Pelo contrário, por ser de caráter público e editada ainda em uma perspectiva de regime militar, a LEF confere tratamento extremamente desatualizado ao contribuinte executado. A desatualização é tamanha que inconstitucional.

Tem-se, pois, que a aplicação do CPC no que tange o recebimento de embargos à execução sem garantia do juízo na execução fiscal não se dá porque a LEF foi omissa. Tampouco porque não haveria confronto entre especialidade e generalidade – como é dito por uma parte da doutrina que acredita serem ambas leis gerais, por não haver uma lei propriamente especial –, visto que a LEF é, sim, comparada ao o CPC, lei especial às execuções fiscais. Mas porque o conteúdo constante da Lei 6.830/80 não é compatível com a atual ordem constitucional; necessita de modificação, assim como necessitou o Código de Processo Civil e, por se tratar de institutos de mesma natureza (embargos à execução fiscal) dever-se-ia ser aplicado o disposto no CPC às execuções fiscais diante da patente inconstitucionalidade na permanência do artigo 16 da LEF.

3.4 A Inconsistência do Argumento de que o Processo Executivo Fiscal é Deficiente

Ainda merece debruçamento a defesa da manutenção da exigência de garantia da execução fiscal para oposição de embargos pautada na premissa de que o processo executivo fiscal é deficiente e, por isso, precisa aperfeiçoar seus métodos de exigência de pagamentos relacionados às obrigações tributárias devidas e conquistar a almejada receita.

Primordialmente tem-se que a premissa pode ser considerada verdadeira pelos entes fazendários. As fazendas públicas realmente **deixam de auferir** receitas consideráveis porque o processo de execução fiscal não é eficaz em atingir os meios coercitivos necessários ao pagamento dos **tributos devidos** e pecúnias relativas às **obrigações tributárias devidas**.

Ainda assim, apesar de o resultado de arrecadação e execução deixar descontentes as fazendas públicas, por não implicar a quantidade de receita almejada durante o “processo”, aos olhos técnicos, o resultado alcançado nas execuções não é de todo ruim.

Essas são as palavras do relatório do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea)³², em sua Nota Técnica datada de novembro de 2011, sob provocação do Conselho Nacional de Justiça, a respeito do custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que estudou analiticamente as execuções fiscais de ordem federal.

Em que pesem todos os obstáculos, o grau de sucesso das ações de execução fiscal promovidas pela PGFN é razoável, uma vez que em 25,8% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida, índice que sobe para 34,3% nos casos em que houve citação pessoal.

Ainda que considerada a premissa verdadeira – o processo executivo fiscal é ineficiente –, a sua veracidade não confere legitimidade à conclusão induzida pelo argumento acima. Em verdade, o argumento de que se pode ignorar a ampla defesa já que a arrecadação e a execução são ineficientes revela-se em uma falácia tanto do tipo “falsa causa” quanto do tipo “apelo à consequência”.

³²Nota Técnica do Ipea - Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), de novembro de 2013.

Ora, não há relação alguma de causa e consequência entre a garantia de defesa e a arrecadação de tributos e pagamento das obrigações impostas. O fato de evitar a defesa antes de garantido o juízo não significa que a fazenda pública terá ganho de causa e incorporará os valores depositados. Isso porque, se garantido o juízo, os embargos podem ser julgados procedentes e emitido alvará para levantamento da quantia, o que significa que a quantia executada **não era devida** e, nesse caso, a **fazenda sequer deixou de ganhar**, pois não detinha direito sobre o montante executado; sua esfera jurídica sequer foi abalada e os valores sequer poderiam ser potencialmente contabilizados como ingressos.

Assim como, se não ofertada garantia ao juízo, não haverá oposição de embargos e a fazenda pública solicitará a busca e penhora dos bens do executado, mas tampouco se pode afirmar que tais bens serão encontrados porque, além de existentes, precisam ser penhoráveis. Ora, é bastante plausível a hipótese de que não sejam penhorados bens e, com isso, não seja ofertada a defesa, mas tampouco a fazenda pública saia vitoriosa, por ter se operado a prescrição intercorrente.

A hipótese supracitada é mais comum do que aparenta e – como decorrente da prescrição intercorrente – envolve o passar muitos anos. Hora, gastou-se todo esse tempo para, no final, mesmo sem oportunizada a defesa do executado, a fazenda não lograr incorporar receita. Ademais, quando se fala em “tempo” em juízo, contabiliza-se em gastos financeiros. Ou seja, no caso acima a fazenda pública somente perdeu dinheiro com a execução. Enquanto o contribuinte executado via sua dignidade servir de dobradura às mãos da máquina estatal, durante todo o tempo que perdurara o processo de busca e tentativa de penhora, nada a fazenda ganhou.

Relatórios recentes do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada revelam que somente há custo benefício de ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a partir do valor de R\$ 21.731,45 (vinte um mil reais, setecentos e trinta e um e quarenta e cinco centavos), conforme excerto abaixo³³.

Considerando-se o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, pode-se afirmar que o breakingeven point, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.

³³Comunicado do Ipea nº 127 - Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), de 4 de janeiro de 2012.

O mesmo relatório constante do Comunicado n° 127 do Ipea anuncia que o maior motivo de baixa processual não se dá pelo pagamento da dívida, mas pela extinção com resolução de mérito por prescrição ou decadência, assim como evidencia a inexpressividade de defesa do executado³⁴.

Vale destacar, entretanto, que a extinção por prescrição ou decadência é o principal motivo de baixa, respondendo por 36,8% dos casos. Em seguida, vêm o pagamento (25,8%), o cancelamento da inscrição do débito (18,8%) e a remissão (13,0%). Ao final, 14,7% das sentenças de execução fiscal são recorridas, em regra pelo exequente.

[...]

[...]deve-se atentar à inefetividade dos meios de defesa empregados pelo executado. O número de devedores que apresentam defesa é baixo e a taxa de sucesso é ainda pior. Somente 3,8% dos executados apresentam objeção de preexecutividade, as quais são julgadas favoravelmente ao devedor em 0,5% dos casos. Já os 6,5% de executados que apresentam embargos obtêm ganho de causa em 0,9% dos casos. Logo, a taxa de sucesso do devedor nas objeções de preexecutividade é de 8,2%, enquanto nos embargos é de 14,3%.

Agora pensemos diferente: em que a concretização da defesa – revestida do direito de opor embargos à execução fiscal sem garantir o juízo – poderá alterar na eficiência da execução? Ora, não se vislumbra consequência nenhuma, a não ser, uma que, inclusive, seria salutar ao Erário.

Ora, se a defesa for apresentada e os embargos julgados improcedentes, continuarão todos os trâmites característicos de busca, avaliação e penhora, porém, com a legitimação de que ocorreu de fato um processo e que foram respeitadas todas as garantias e respeitados todos os direitos dos indivíduos. Se fosse esse o caso de o contribuinte possuir capital para garantir a execução – o que o faria para opor os embargos caso o quisesse –, esse será de toda forma atingido pelos meios coercitivos da execução forçada.

Caso, porém, haja procedência dos embargos, então o processo poderá se findar antes mesmo de firmada a penhora dos possíveis bens do contribuinte, o que o torna mais célere e esclarece em tempo inferior que os valores executados não eram devidos, o que evita maiores desperdícios ao Erário com a manutenção do processo em que nada se ganharia.

Isso sem contar que, caso aplicado o dispositivo exatamente como no Diploma de Processo Civil, a oposição dos embargos à execução não suspenderia de imediato a

³⁴ Idem

exigibilidade do crédito, então, de nada sairia prejudicada a fazenda pública em observar os ditames constitucionais observados pelo ordenamento pátrio.

O argumento deve ser em conjunto caracterizado como falácia de “apelo à consequência” porque, além de inexistir relação de causa e consequência, força a validação da inferência com base no peso da consequência que, como se faz mister enfatizar, sequer é verdadeira.

Como exemplo do artifício do argumento falacioso acima: não é porque 99% das pessoas que contraíram o vírus do HIV escovavam os dentes que os dentifrícios são propagadores de tal vírus. Da mesma forma, não é válido estabelecer que seja por meio da violação do direito alheio que a taxa de retorno das execuções fiscais será mais favorável à fazenda.

Caso o intuito da fazenda pública seja o de tornar mais efetiva a sua arrecadação, então outras medidas devem ser tomadas, medidas essas que comprovadamente relacionadas ao sucesso nos pagamentos e que não infrinjam de forma injuriosa a esfera jurídica dos contribuintes, como é o caso dos parcelamentos³⁵.

Em segundo lugar, deve-se prestar atenção especial à extinção por pagamento. Desagregando-se as modalidades de pagamento, tem-se que a quitação do débito em parcela única, perante o exequente ou o juízo da execução, ocorre em 37,8% dos casos nos quais há o pagamento integral da dívida. Por outro lado, a adesão e o fiel cumprimento ao programa de parcelamento da dívida representam 38,8% destas ações. Ademais, e contrariamente ao senso comum, o grau de respeito aos programas de parcelamento mostra-se extraordinariamente elevado: 54,1% dos executados que aderem a programas de parcelamento cumprem integralmente com as obrigações pactuadas.

Posto isso, passa-se à desconstituição do próximo argumento, qual seja, a necessidade de invocação e prevalência do princípio da supremacia do interesse público.

3.5 A Inconsistência da Invocação e da Prevalência da Supremacia do Interesse Público e de sua Indisponibilidade

³⁵Nota Técnica do Ipea - Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), de novembro de 2013.

Outro argumento que pretende afastar o livre acesso à defesa na execução fiscal é a ideia de que, por uma questão de supremacia e indisponibilidade do interesse público, a execução fiscal teria legitimidade ainda que obstaculizando a oposição de embargos à execução fiscal, uma vez que mais importante seria o pagamento em execução e que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza.

No que diz respeito ao princípio de supremacia e indisponibilidade do interesse público tem-se que pilar essencial do Direito Administrativo e da concepção de Estado *per se*. Há de se conceber a alteridade do Estado como ente centralizador e organizador de interesses da coletividade; concretizador de direitos sociais e políticas públicas; administrador do bem estar comum.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro faz considerações a respeito do plano de fundo em que os dois princípios surgiram³⁶:

O Direito deixou de ser apenas instrumento de garantia dos direitos do indivíduo e passou a ser visto como meio para consecução da justiça social, do bem comum, do bem estar coletivo.

Em nome do primado do interesse público, inúmeras transformações ocorreram: houve ampliação das atividades assumidas pelo Estado para atender às necessidades coletivas, com a consequente ampliação do próprio conceito de serviço público. O mesmo ocorreu com o poder de polícia do Estado, que deixou de impor obrigações apenas negativas (obrigações de não fazer) visando resguardar a ordem pública, e passou a impor obrigações positivas, além de ampliar o seu campo de atuação, que passou a abranger, além da ordem pública, também a ordem econômica e social. Surgem, no plano constitucional, novos preceitos que revelam a interferência crescente do Estado na vida econômica e no direito de propriedade; assim são as normas que permitem a intervenção do Poder Público no funcionamento e na propriedade das empresas, as que condicionam o uso da propriedade ao bem-estar social, as que reservam para o Estado a propriedade e a exploração de determinados bens, como as minas e demais riquezas do subsolo, as que permitem a desapropriação para a justa distribuição da propriedade; cresce a preocupação com interesses difusos, como o meio ambiente e o patrimônio histórico artístico nacional.

E delimitando a abrangência da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do interesse público leciona³⁷:

Esse princípio, também chamado de princípio da finalidade pública, está presente tanto no momento da elaboração da lei como no momento de sua execução em concreto pela Administração Pública. Ele inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.

[...]

Em consequência, se, ao usar de tais poderes, a autoridade administrativa objetiva prejudicar um inimigo político, beneficiar um amigo,

³⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *DiriетоAdminsitrativo*. 22ª Edição. 2009. Editora Atlas. Pág. 65.

³⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *DiriетоAdminsitrativo*. 22ª Edição. 2009. Editora Atlas. Págs. 64 e 66

conseguir vantagens pessoais para si ou para terceiros, estará fazendo prevalecer o interesse individual sobre o interesse público e, em consequência, estará desviando da finalidade pública prevista na lei. Daí o vício do desvio de poder ou desvio de finalidade, que torna o ato ilegal.

Ligado a esse princípio da supremacia do interesse público – também chamado de princípio da finalidade pública – está o da indisponibilidade do interesse público que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2004:69), “significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público – não encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que também é um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*”. Mais além, diz que “as pessoas administrativas não têm portanto disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização. Esta responsabilidade está permanentemente retida nas mãos do Estado (e de outras pessoas políticas, cada qual na sua própria esfera) em sua manifestação legislativa. Por isso a Administração e a pessoa administrativa, autarquia, têm caráter instrumental”.

Nesse sentido a indisponibilidade do interesse público implicaria que tal interesse não poderia ser transacionado – porque definido como prioritário à coletividade – nem apropriado – porque já pertencente à mesma coletividade –, nem mesmo pelos entes da Administração, os quais teriam apenas o poder-dever de guarda-los.

A supremacia, por sua vez, estabeleceria que o que fora definido como interesse público – previsão em leis e na Constituição – deve se sobrepor aos interesses particulares, inclusive nesses interesses privados encontra-se, inclusive, o interesse específico dos administradores e dos entes da Administração que não estejam voltados ao bem estar comum e que não tenham sua previsão na constituição ou em legislação.

Nesse sentido, é com precisão e destreza que aponta Lucas Rocha Furtado ao lecionar que³⁸:

[a]cerca da supremacia do *interesse público*, a primeira observação a ser feita é no sentido de que não existem interesses públicos *presumidos ou ilimitados*. Eles somente existem após serem reconhecidos pela Constituição Federal ou por lei como tais, e necessariamente terão limites também fixados pela Constituição ou pela lei.

Ao conceituar supremacia e indisponibilidade do interesse público, Marçal Justen Filho também assevera o problema atinente à interpretação dada a esses conceitos³⁹:

³⁸Curso de Direito Administrativo. FURTADO, Lucas Rocha. Editora Fórum. 3ª Edição. Belo Horizonte. 2012. Página 79.

³⁹FILHO, Marçal Justen. Curso de Direito Administrativo. 2005. Editora Saraiva.

A supremacia do interesse público significa sua superioridade sobre os demais interesses existentes em sociedade. Os interesses privados não podem prevalecer sobre o interesse público. A indisponibilidade indica impossibilidade de sacrifício ou transigência quanto ao interesse público, e é uma decorrência de sua supremacia.

[...]

Essas concepções são relevantes, mas propiciam problemas insuperáveis, relacionados a com a ausência de instrumento jurídico para determinar o efetivo interesse público. Isso dá margem a arbitrariedades ofensivas à democracia e aos valores fundamentais.

[...]

O interesse público não configura o “interesse do aparato estatal”. O Estado, como sujeito de direito, pode ter certas conveniências, de modo semelhante ao que ocorre com qualquer sujeito privado. Os exemplos clássicos são a ausência de pagamento pelo Estado de suas dívidas, o que representa um benefício material para os cofres públicos.

[...]

Uma crítica insuperável reside em que a teoria do interesse público pressupõe a existência de um interesse público único, o que representa a desnaturação da realidade social e jurídica.

[...]

Ou seja, as situações concretas demonstram a existência de diversos interesses públicos, inclusive em conflito entre si. Logo, a decisão a ser adotada não poderá ser fundada na pura e simples invocação do “interesse público”. Estarão em conflito diversos interesses públicos, todos em tese merecedores da qualificação de supremos e indisponíveis.

[...]

A distinção entre público e privado se assenta não numa questão puramente econômica ou técnica. O núcleo da distinção apresenta natureza ética. Há demandas diretamente relacionadas à realização de princípios e valores fundamentais, especialmente a dignidade da pessoa humana.

Ou seja, um interesse deixa de ser privado quando sua satisfação não possa ser objeto de alguma transigência. Recolocando o problema em outros termos, um interesse é público por ser indisponível, e não o inverso. Por isso, é incorreto afirmar que o interesse, por ser público, é indisponível. Esse modo de enfrentar o problema é incorreto, já que o interesse somente é qualificado como público por ser indisponível. Portanto a indisponibilidade não é consequência da natureza pública do interesse – é justamente o contrário, O interesse é reconhecido como público porque é indisponível, porque não pode ser colocado em risco, porque sua natureza exige que seja realizado.

É possível ir além. Há de se perceber que não necessariamente haverá uma oposição entre o interesse individual e o interesse social. Não se faz sequer necessário entrar nas distinções doutrinárias entre interesse público primário e secundário ou entre atos de império e atos de gestão para encontrar o limite o qual o interesse público e o interesse individual não podem ultrapassar, isso porque estão todos subordinados ao mesmo ordenamento.

Ora, ainda que se estabeleça a supremacia do interesse público a Administração não se pode olvidar que, a partir do momento em que se elabora uma Constituição, todos estão adstritos a ela, inclusive o próprio Estado. A sua submissão à Constituição é tão clara

que se torna o fundamento de sua existência. Assim, uma vez a transgredindo o Estado ataca a sua própria essência e questiona a sua razão de ser.

Dessa forma, tanto os direitos individuais – que buscam proteger o indivíduo do Estado – quanto os sociais – que visam dar condições aos mesmos indivíduos de usufruírem de seus direitos fundamentais – devem ser interpretados conjuntamente, como em uma caminhada de mãos dadas. Tanto o é que se prefere a denominação de “dimensão de direitos” à de “geração de direitos” porque as outras dimensões não foram esquecidas; são várias facetas do mesmo tratamento constitucional.

Assim, da mesma forma que a Constituição prevê que a tributação é uma das formas de financiamento do Estado, para que esse possa desempenhar suas funções em prol da coletividade e também do indivíduo, a mesma Carta jurídica e política estabelece que a atividade tributária deve-se pautar pelos limites impostos na completude de seu texto, como, por exemplo, a igualdade, a dignidade, a razoabilidade, a legalidade.

Do mesmo modo, a atividade de cobrança do crédito tributário, decorrente do direito conferido ao Estado de tributar, deve observar os parâmetros também impostos pela Constituição, dentre os quais se destacam o direito à ampla defesa, ao devido processo legal, a garantia de que ninguém será privados de seus bens sem o devido processo legal, a segurança jurídica e também a igualdade, dignidade, razoabilidade e legalidade.

Por óbvio que é de interesse da coletividade que o Estado possa financiar suas atividades, porque tais atividades são direta ou indiretamente voltadas à mesma coletividade. Mas é completamente desprovido de sentido permitir que a coletividade e cada um de seus indivíduos tenham seus direitos fundamentais lesionados para uma futura contraprestação a qual sequer se sabe se financiada pelos recursos devidos e que, com toda a certeza, não recompensará a lesão prévia.

Seria uma verdadeira auto degeneração permitir que o Estado, que existe somente enquanto útil à sociedade e a seus indivíduos, esteja alienado de seus deveres e de sua natureza e, em meio à sua loucura, resolva ultrajar e violentar os direitos resguardados de seus sustentadores e direcionados. Permitir que haja um método de cobrança sem que tais direitos e garantias sejam observados é compactuar com uma doença auto imune do Estado, que o vai matando aos poucos retirando as estruturas que o sustentam, alimentam e protegem.

Dispondo do debate principiológico de maneira mais concreta, o princípio da supremacia e o da indisponibilidade do interesse público prevêm a prerrogativa da tributação e da cobrança de créditos tributários ao Estado. Para a última atividade, estabelecem que a Administração pode emitir título executivo com presunção de veracidade, liquidez e certeza.

Todavia- e conformidade com os demais princípios constitucionais –, tal presunção é de categoria *iuris tantum*, ou seja, é completamente passível de ser ilidida em juízo, por meio de defesa e produção de provas. Ora, não é decorrência da supremacia nem da indisponibilidade do interesse público que a contestação da presunção *iuris tantum* da Certidão de Dívida Ativa seja impossibilitada.

Não se pode sustentar, portanto, que a presunção – que é *iuris tantum* – seja convalidada em *iuri et de iuri* – sem previsão legal, nem constitucional – inclusive porque a Constituição não poderia admitir tal feito nem abarcar normas em tal sentido – por meio da exigência de depósito da garantia de execução para que seja ofertada defesa (embargos à execução fiscal).

E, mais, além de tudo o que já foi exposto reprimenda ao mal uso dos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do interesse público, o Estado tem para com a sua administração interna e para com a coletividade e os indivíduos o dever de moralidade – previsto no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal –.

Isso implica que não somente adstrito à legalidade em sentido estrito, mas também está o Estado comprometido com um dever moral no tratar com seus destinatários, dever que não previsto em reverso na Constituição porque vislumbrada a diferença de poder entre a Administração e um indivíduo administrado e porque vislumbrada a possibilidade de o Estado se apoderar de suas prerrogativas para abusar de seus direitos. Assim como existe a boa-fé objetiva no tratamento entre indivíduos, há de se observar boa-fé nos atos da Administração para com seus administrados.

Após a exposição das razões pelas quais não poderá ser reputada como constitucional a exigência de garantia da execução para oposição de embargos à execução fiscal, passa-se a reportar qual é a visão dos Tribunais Superiores a respeito.

Recapitulando os principais pontos discorridos no presente capítulo, é possível destacar que:

- a) as defesas heterotópicas, apesar de se apresentarem como alternativas para o questionamento do débito tributário em via judicial, não são eficiente ao exercício da defesa;
- b) a exigência de garantia do juízo para realizar defesa avilta a inafastabilidade da jurisdição, a ampla defesa, o contraditório, a garantia de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, a igualdade/isonomia, a segurança jurídica, a dignidade (art. 1º, III, CF) e a razoabilidade/proporcionalidade;
- c) por meio da interpretação do contexto de modificação do CPC pela Lei 11.382/06, o parágrafo único do artigo 16 da LEF deveria ser removido, assim como fizeram com os dispositivos do CPC que exigiam a garantia da execução para oposição de embargos do devedor;
- d) o argumento de que a arrecadação por meio da cobrança fiscal é carente se torna indiferente à questão, de forma que as garantias constitucionais devem ser asseguradas independentemente do nível de sucesso dos executivos fiscais e
- e) a supremacia e indisponibilidade do interesse público não autorizam a Administração Pública retirar nem obstaculizar, dificultar, o direito de defesa daquele que ocupa posição oposta na relação processual, porque a Constituição assim não autoriza e porque ademais tal ato não perfaria vantagem nem real interesse da Administração, mas somente violação aos direitos tanto da coletividade, como do indivíduo.

4 A VISÃO PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EXECUTADO E SUAS IMPLICAÇÕES

Feitas as considerações e levantadas as razões pelas quais o artigo 16 *caput* e parágrafo 1º da Lei de Execuções Fiscais deve ser considerado inconstitucional, resta saber qual é a posição dos Tribunais Superiores a respeito (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça).

Por haver patente violação ao texto constitucional – e não somente violação reflexa – tem-se que o órgão competente à análise do caso é o STF. Todavia, por tratar-se de legislação federal a Lei 6.830/80, o STJ também é comumente provocado e emite entendimento a respeito dentro de sua competência; bem como, aplica entendimentos já pacificados pelo STF quando questionado em Recurso Especial.

A análise do tema tem seu início a partir da Súmula Vinculante nº 21 do Supremo Tribunal Federal, com o seguinte enunciado: “*É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.*”.

Como é sabido, atualmente, assim como a defesa, o recurso administrativo possui efeito suspensivo à cobrança administrativa do crédito tributário. Essa previsão é feita em leis específicas de cada estado, município e também na Lei 9.784/99.

Entende o STF que exigir depósito como pressuposto recursal na esfera administrativa viola os princípios da proporcionalidade, do contraditório e o direito à petição. Entendimento esse que poderia ser igualmente adotado à defesa em processo tributário judicial. Transcreve-se a ementa do precedente representativo, a ADI 1976, com publicação em 2007⁴⁰.

Ementa: [...] A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na Lei 70.235/72." (ADI 1976, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 28.3.2007, DJde 18.5.2007)

No mesmo sentido, o próprio informativo do STF destacou os seguintes julgados, que também representam a jurisprudência quanto à inconstitucionalidade de exigência de garantia para recurso administrativo⁴¹.

1. O agravo deve ser provido. Nota-se que o presente recurso extraordinário versa sobre a inconstitucionalidade da nova redação conferida ao art. 250, do Decreto-Lei nº 05/1975, a qual condicionou a admissibilidade do recurso administrativo ao depósito de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) da exigência fiscal definida na decisão. 2. Trata-se de determinação eivada de inconstitucionalidade, tal como constatou o Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do AI 398.933-AgR,

⁴⁰ADI 1976, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 28.3.2007, DJde 18.5.2007

⁴¹AI 428249 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 9.4.2014, DJe de 19.5.2014 e RE 346882 ED, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, DJede 23.4.2010.

julgado sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence. (...) 3. Na oportunidade, concluiu-se que o recurso administrativo é um desdobramento do direito de petição, razão pela qual a ele deve ser assegurada a garantia prevista no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal. Ademais, afirmou-se que, por configurar patente supressão do direito de recorrer, a medida denota nítida afronta aos princípios da proporcionalidade e do contraditório." (AI 428249 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 9.4.2014, *DJe* de 19.5.2014)

[...] concluiu a Corte que tanto a obrigação de arrolar os bens como a de depositar quantias para recorrer criavam o mesmo tipo de dificuldade, desarrazoada, para o contribuinte. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, analisando questão de ordem no AI 698.626 (...), reconheceu a existência de repercussão geral da matéria constitucional em debate - exigência de depósito prévio em recurso administrativo. Nesse mesma assentada, reafirmou-se o entendimento de que é inconstitucional a exigência de depósito prévio, como condição de admissibilidade de recurso administrativo em matéria tributária. (...) Ressalte-se que, em 29.10.2009, o Tribunal acolheu proposta de edição da Súmula Vinculante 21 (...)" (RE 346882 ED, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, *DJede* 23.4.2010)

Apenas a guisa de lembrete, convém trazer à baila que nem todas as cobranças de crédito tributário possui fase administrativa. Os tributos sujeitos a lançamento de ofício são diretamente inscritos em dívida ativa e posteriormente executados, de modo que o contribuinte não pode se socorrer da via administrativa para impugnar seu débito com a fazenda pública nesses casos. Resta-lhe apenas o processo judicial, que provavelmente seria primeiramente instaurado pela fazenda pública, por meio de execução fiscal.

Já com aplicação à seara judicial, foi editada a Súmula Vinculante nº28 pelo STF com o seguinte teor: “*É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.*”.

A Súmula Vinculante nº 28 surgiu em meio à exigência de depósito como preparo para ajuizamento de ações com a finalidade de discutir débitos com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e evitar execuções futuras. O precedente representativo, a ADI 1074, também invocou violação a princípio do direito de petição (acesso à justiça), contraditório e, inclusive, ao duplo grau de jurisdição (que sequer encontra-se positivado na Constituição Federal).

[...] 4. No julgamento da medida cautelar, o Ministro Francisco Resek afirmou (fls. 45/46): “[...] O que o dispositivo impugnado institui importa cerceamento do direito à tutela jurisdicional. O artigo determina que a admissão de 'ações judiciais' que tenham por objeto a discussão de débito para com o INSS se condiciona - obrigatoriamente - ao depósito preparatório do valor do débito cuja legalidade será

discutida. Está claro que o [sic] a norma cria séria restrição à garantia de acesso aos tribunais (artigo 5º - XXXV da CF). O que se pretende, à primeira vista, é assegurar a eventual execução. Nesta trilha, a norma não representaria grande novidade em nosso ordenamento jurídico. Entretanto, o que a singulariza é a restrição vestibular e ponderável do acesso ao Poder Judiciário. A necessidade do depósito, tal como aqui lançada, limitará o próprio acesso à primeira instância. Da garantia de proteção judiciária decorrem diversos princípios tutelares do processo - o contraditório, a ampla defesa, o duplo grau de jurisdição, entre outros - e o depósito aqui exigido poderá em muitos casos inviabilizar o direito de ação." (ADI 1074, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgamento em 28.3.2007, *DJ* de 25.5.2007)

Todaa linha de raciocínio percorrida pelo STF e manifestada em sua jurisprudência fazia indicar que seria declarada inconstitucional também a exigência de garantia da execução para se ofertar defesa (embargos à execução fiscal) porque também violaria os mesmo princípios dispostos nos precedentes colacionados.

Todavia, foi na Reclamação nº 14.239 que o então intitulado Pretório Excelso proferiu voto em decisão monocrático do Ministro Joaquim Barbosa no sentido de que a Súmula Vinculante nº 28 somente dizia respeito à ações judicias e decorrente da declaração de inconstitucionalidade do artigo 19 da Lei. 8.870/94, não se aplicando aos embargos à execução fiscal⁴².

O ato reclamado tem a seguinte redação: '[...] Deixo de receber, por ora, os presentes embargos à execução, posto que [sic] não se encontra seguro o juízo.' (...) Esta reclamação é manifestamente improcedente. A ação judicial a que se refere o enunciado [28] corresponde às medidas judiciais que têm por objeto qualquer etapa do fluxo de constituição e de positivação do crédito tributário antecedente ao ajuizamento da ação de execução fiscal, momento em que ocorre a judicialização do inadimplemento do sujeito passivo. Essa restrição decorre da motivação da SV 28, que é a declaração de inconstitucionalidade do art. 19 da Lei 8.870/1994 (ADI 1.075, rel. min. Eros Grau, *DJ* de 25.05.2007), muito semelhante ao art. 38 da Lei 6.830/1980, não recepcionado pela Constituição de 1988. De modo diverso, a garantia do Juízo como requisito para recebimento dos embargos do devedor e, conseqüentemente, a inibição ou a suspensão da ação de execução fiscal não foi declarada inconstitucional naquela oportunidade. A aplicação linear da SV 28 às execuções fiscais implicaria a declaração de não recepção do art. 16, § 1º da Lei 6.830/1980, sem a observância do devido processo legal (cf., e.g., a Rcl 6.735-AgR, rel. min. Ellen Gracie, Pleno, *DJe* de 10.09.2010). Ademais, o provimento pleiteado pelo reclamante equivaleria à imotivada suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em desrespeito às hipóteses previstas no art. 151 do CTN e com possível

⁴²Rcl 14239, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Decisão Monocrática, julgamento em 22.8.2012, *DJe* de 5.9.2012

supressão de instância para exame do quadro fático-jurídico." (Rel 14239, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Decisão Monocrática, julgamento em 22.8.2012, *DJe* de 5.9.2012)

Fundamentou-se ademais na ideia de que na época de prolação de acórdão pela não recepção do artigo 38 da LEF, não houve manifestação com relação ao artigo 16 *caput* e parágrafo único da mesma Lei, de sorte que não caberia a Reclamação. Por fim, apontou que caso provida a Reclamação haveria suspensão da exigibilidade em desrespeito das hipóteses do artigo 151 do CTN.

O voto do Ministro Joaquim Barbosa se respaldou nos fundamentos relatados e transcritos ainda que o magistrado estivesse ciente de que qualquer órgão do Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de determinado dispositivo de forma incipiente, não excluindo do controle difuso também o STF; de que, na declaração de inconstitucionalidade, o artigo 27 da Lei 9.868/99 autoriza a modulação de efeitos resguardada ao STF, por maioria de dois terços de seus membros, de modo que é possível restringir a declaração de inconstitucionalidade.

Na mesma esteira veio, em seguida, o julgado do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que mesmo os beneficiário da gratuidade da justiça não teriam direito a opor embargos à execução fiscal sem a garantia da execução por considerar que a cláusula que dispensa os hipossuficiente é de natureza genérica e abstrata, enquanto a norma prevista no parágrafo 1º do artigo 16 da LEF possui natureza especial e deveria prevalecer⁴³.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. GARANTIA DO JUÍZO PARA EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

Não devem ser conhecidos os embargos à execução fiscal opostos sem a garantia do juízo, mesmo que o embargante seja beneficiário da assistência judiciária gratuita. De um lado, a garantia do pleito executivo é condição de procedibilidade dos embargos de devedor nos exatos termos do art. 16, § 1º, da Lei 6.830/1980. De outro lado, o art. 3º da Lei 1.060/1950 é cláusula genérica, abstrata e visa à isenção de despesas de natureza processual, como custas e honorários advocatícios, não havendo previsão legal de isenção de garantia do juízo para embargar. Assim, em conformidade com o princípio da especialidade das leis, o disposto no art. 16, § 1º, da Lei 6.830/1980 deve prevalecer sobre o art. 3º, VII, da Lei 1.060/1950, o qual determina que os beneficiários da justiça gratuita ficam isentos dos depósitos previstos em lei para interposição de recurso, ajuizamento de ação e demais atos processuais inerentes ao exercício da ampla defesa e do contraditório. Precedentes citados: AgRg no REsp 1.257.434-RS, Segunda Turma, DJe 30/8/2011; e REsp 1.225.743-RS, Segunda Turma, DJe 16/3/2011.

REsp 1.437.078-RS, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25/3/2014. (Informativo 0538 de 30.04.2014)

⁴³REsp 1.437.078-RS, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25/3/2014

O Órgão que possui a última palavra sobre a legislação federal infraconstitucional e que se orgulha em auto nomear-se “Tribunal da Cidadania” acaba de proferir entendimento de que aquele que é hipossuficiente não possui direito de apresentar a defesa porque a sua hipossuficiência não o permite fazê-lo.

Como explicar ao contribuinte executado beneficiário da justiça gratuita – contribuinte sim, porque, ainda que isento de alguns tributos, paga todos os tributos anestésicos – que no momento em que a Lei 1.060/50 auto descreve o seu objeto como “estabelece normas de concessão para assistência judiciária aos necessitados” tal objeto não pode ser lido de maneira a integrar o regramento de leis ditas “especiais”, porque o restrito comando “assistência judiciária aos necessitados” é demasiado amplo, colide com as demais normas e não merece prevalecer?

Também se indaga como conformar o mesmo indivíduo afirmando que, ao estabelecer, em seu artigo 3º “*A assistência judiciária compreende as seguintes isenções:*” e inciso VII “*dos depósitos previstos em lei para interposição de recurso, ajuizamento de ação e demais atos processuais inerentes ao exercício da ampla defesa e do contraditório*”, a Lei 1.060/50 não quis dar a entender que a assistência compreenderia de verdade os depósitos relativos ao exercício da ampla defesa e do contraditório, mas a penas algumas defesas e alguns contraditórios os quais o magistrado não considerasse especiais?

Talvez a pergunta que deveria anteceder a todas seria “qual é o conceito de cidadão para o STJ? Quem é o cidadão para o STJ?”. Para então, posteriormente, conceber os limites do exercício da cidadania para essa mesma “Corte Cidadã”. Posso adiantar que, com certeza, não é cidadão o indivíduo hipossuficiente beneficiário da justiça gratuita.

A situação é tão vergonhosa que, quando comparado a outros julgados, não se sabe ao certo o que é uma legislação especial ou uma justiça especial (que pressupõe não só legislação especial como outros elementos da organização judiciária). Para parte da doutrina a LEF é uma lei geral, que disciplina todas as execuções fiscais. Porém, ainda que considerá-la especial, isso não a impede de incorporar os benefícios inerentes à gratuidade da justiça – “não impedir” é um termo demasiado eufêmico, por sinal –⁴⁴.

⁴⁴TRT-1 - AIRO: 00000042220145010025 RJ , Relator: Leonardo Dias Borges, Data de Julgamento: 10/09/2014, Décima Turma, Data de Publicação: 18/09/2014 e TJ-DF - APR: 20130310168253 DF 0016424-88.2013.8.07.0003, Relator: SILVÂNIO BARBOSA DOS SANTOS, Data de Julgamento: 20/02/2014, 2ª Turma Criminal, Data de Publicação: Publicado no DJE : 26/02/2014 . Pág.: 164.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. JUSTIÇA GRATUITA. ISENÇÃO DE CUSTAS. A gratuidade de justiça constitui garantia fundamental do cidadão necessitado, prevista no artigo 5º, inciso LXXIV, da Carta Magna, segundo o qual "o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos". A prova dessa condição de hipossuficiência faz-se mediante simples afirmação da parte, inclusive aposta na própria petição inicial, de que está impossibilitada de arcar com as despesas do processo, **a teor do artigo 4º da Lei nº 1.060/50**). Cumprida essa exigência na hipótese dos autos, o benefício dispensa a assistência sindical, requisito exigido apenas para os honorários advocatícios, como assentado na Súmula 219, item I, do C. TST.
(TRT-1 - AIRO: 00000042220145010025 RJ , Relator: Leonardo Dias Borges, Data de Julgamento: 10/09/2014, Décima Turma, Data de Publicação: 18/09/2014)

APELAÇÃO CRIMINAL. PORTE ILEGAL DE ARMA DE FOGO DE USO RESTRITO. GRATUIDADE DE JUSTIÇA. ISENÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS. ART. 12 DA LEI 1060/50 E DO ART 804 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. RECURSO DESPROVIDO. 1. O ACUSADO NÃO É ISENTO DO PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS, MESMO QUE PATROCINADO PELA DEFENSORIA PÚBLICA RESTANDO, TODAVIA, SUSPENSA A EXIGIBILIDADE DE TAL OBRIGAÇÃO POR CINCO ANOS, A TEOR DO DISPOSTO NO ARTIGO 12 DA LEI Nº 1.060/50. 2. O PEDIDO DE ISENÇÃO DAS CUSTAS PROCESSUAIS É MATÉRIA AFETA AO JUÍZO DAS EXECUÇÕES PENAIS, OCASIÃO EM QUE SE AFERIRÁ A REAL SITUAÇÃO FINANCEIRA DO CONDENADO, UMA VEZ QUE EXISTE A POSSIBILIDADE DE SUA ALTERAÇÃO APÓS A DATA DA CONDENAÇÃO. 3. RECURSO DESPROVIDO.
(TJ-DF - APR: 20130310168253 DF 0016424-88.2013.8.07.0003, Relator: SILVÂNIO BARBOSA DOS SANTOS, Data de Julgamento: 20/02/2014, 2ª Turma Criminal, Data de Publicação: Publicado no DJE : 26/02/2014 . Pág.: 164)

Não é uma tarefa fácil imaginar a razão pela qual as justiças especialíssimas trabalhista e penal não vislumbram problema de prevalência entre normas para aplicar os dispositivos constantes da Lei 1.060/50 em seus trâmites processuais e garantir preceitos constitucionais como o de acesso à Justiça, mas o processo de execução fiscal o faz.

A situação fica com ainda menos respaldo quando os incorpora pela metade, somente ao que é conveniente ao interesse da elite administradora – à qual me recuso acrescentar a denominação “intelectual” – e afirma que determinada pessoa é beneficiária da justiça gratuita, porém essa não terá todos os benefícios porque a Lei Processual em questão deve prevalecer e tal prevalência inadmite a aplicação da Lei que concede a gratuidade da justiça.

Não há sequer como explicar que a mesma pessoa já era considerada beneficiária da justiça gratuita se a Lei que disciplina o processo a que essa se submete não permite aplicação da Lei que confere gratuidades aos necessitados.

Poder-se-ia pensar que a situação se estagnou e, ao menos, não poderia piorar. Eis que foram percebidos inúmeros julgados aplicando subsidiariamente o Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais, não para retirar a garantia da execução, mas para retirar dos embargos à execução fiscal o automático efeito suspensivo.

Em outras palavras, além de ser obrigatório o depósito ou outra forma de garantia do juízo para conhecimento dos embargos, esses agora não suspenderiam a exigibilidade do crédito tributário, a não ser pela presença de demais elementos como a plausibilidade do direito e o perigo na demora da prestação jurisdicional, em flagrante desrespeito ao artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Esse tema – efeito dos embargos à execução fiscal pela aplicação subsidiária do CPC –, porém, é tema para um outro trabalho e terá seu juízo de constitucionalidade por meio da ADI 5165, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Todavia, já é possível adiantar que a aplicação do CPC não é válida, porque a LEF não é omissa acerca dos efeitos dos embargos, pelo contrário, expressa de forma clara que haverá a suspensão automática da exigibilidade por meio de seus artigos 18, 19, 24 e 32.

Portanto, tem-se que, mesmo diante da constitucionalização de vários direitos, não se vislumbrou mudança hermenêutica válida na jurisprudência tanto do STF como STJ que se dignasse a garantir o direito de defesa dos contribuintes em litígio, de modo a retirar a exigência da garantia da execução para oferta de embargos, nem, sequer, daqueles considerados hipossuficientes.

5 CONCLUSÃO

Apesar de os Tribunais Superiores não entenderem dessa forma, é possível a afirmação de que o parágrafo 1º do artigo 16 da Lei 6.830/80, em conjunto com o seu *caput*, está eivado do vício da inconstitucionalidade material.

A previsão da garantia da execução, seja por depósito, penhora, carta fiança ou seguro, como requisito ao conhecimento dos embargos à execução fiscal deve, portanto, ser retirada do ordenamento pátrio, de forma a oportunizar real defesa no processo executivo fiscal, assim como se dão as defesas nas demais modalidades processuais.

Como visto, vários são os motivos a induzir tal inconstitucionalidade. Ainda que existentes as nominadas defesas heterotópicas, não é aconselhável depositar nelas a confiança de que são passíveis de suprir os embargos à execução fiscal como defesa ao executivo fiscal, porque já comprovado que tais defesas – como paliativas – são precárias e ineficientes ao completo questionamento do crédito tributário, do título judicial, do lançamento e da relação jurídico tributária.

Ademais, o óbice à realização da defesa em execução fiscal viola diversos princípios, direitos e garantias constitucionais, tais como as previsões de igualdade/isonomia, o direito à ampla defesa, o direito ao devido processo legal, à garantia de que ninguém será privado de seus bens sem tal devido processo legal, a segurança jurídica, o contraditório, a proporcionalidade e razoabilidade, a dignidade da pessoa humana, o direito de petição e a inafastabilidade da jurisdição.

Ora, um dispositivo fulcral na lógica processualística tributária que desrespeite a todas essas previsões constitucionais não somente encontra-se em desacordo com a ordem constitucional vigente como descaracteriza o trâmite da execução fiscal – considerado até então como processo judicial – e o rebaixa à categoria de mero procedimento. Uma vez que o Estado Democrático de Direito prevê certas observâncias para que determinado procedimento seja, de fato, processo. A execução fiscal, por meio da dicção do parágrafo 1º do artigo 16 da LEF, logrou descumprir todas as exigências prescritas pelo paradigma de Estado atual.

Ora, sem um processo de fato, a cobrança forçada do crédito tributário perde a sua legitimidade perante o contribuinte executado, de modo que é possível inclusive vislumbrar a perda do vínculo jurídico de obrigação *ex lege* disposto entre eles. Não havendo legitimidade,

qualquer ato do Estado pode ser questionado pelos indivíduos a que esse se dirige, de maneira que não haverá o cumprimento da prestação por parte do contribuinte, porque já descumpridos os deveres antecedentes dessa prestação por parte do Estado. Cabe lembrar que o *caput* artigo 37 prevê a moralidade como diretriz do tratamento do Estado para com seus administrados. Se à Administração carece boa-fé, então aos administrados carece vínculo que os obrigue a realizar as imputações provenientes do Estado.

Para o deslinde da questão acerca do juízo de constitucionalidade ou inconstitucionalidade faz-se, ainda, essencial a contemplação das mudanças introduzidas pela Lei 11.382/06 no trâmite das execuções regidas pelo Código de Processo Civil. A referida Lei retirou a exigência de garantia do juízo à oposição de embargos do devedor.

O Código de Processo Civil data de 1973. A Lei de Execuções fiscais, por sua vez, foi editada em 1980, posterior ao Código de Processo Civil, portanto. Ambos Diplomas são anteriores à Constituição Federal de 1988.

A LEF criou procedimento próprio às execuções fiscais, porém com base na estrutura processual civil, da forma como era disposta no CPC, fazendo apenas as modificações próprias ao regime público. Tanto o é, que em seu artigo 1º a LEF prevê a aplicação subsidiária do CPC para os casos em que for omissa.

Tem-se que a exigência de garantia da execução como condição de conhecimento dos embargos à execução não era uma das “modificações próprias ao regime público” porque o Código de Processo Civil assim também o dispunha.

Todavia, com o advento da nova ordem constitucional, o Diploma processo civil precisou ser adaptado. Eis que a Lei 11.382/06 retirou a exigência de garantia do juízo, revogando o artigo 738 e modificando o artigo 739, justamente para realizar tal conformidade.

Da mesma forma deveria ser revogado o parágrafo 1º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais porque incompatível com as inovações trazidas pela Constituição Federal de 1998. Entretanto, por descuido e má interpretação, não fora editada lei que previsse tal modificação.

Um argumento a favor da constitucionalidade da obstrução da defesa na execução fiscal é o de que o processo executivo e arrecadatário é ineficiente e, por isso, a defesa deve ser dificultada, visando a possibilidade de aumento nos pagamentos.

O ponto descrito perfaz-se em completo absurdo. Se o processo de execução não tem dado a resposta que o Estado gostaria de receber, então ele deve ser reformulado – juntamente com o processo de lançamento e arrecadação – pela Administração, por meio de lei – verificando-se as reservas à lei complementar – sem que isso importe, necessariamente, em ultraje ao contribuinte executado.

O fato de se haver resguardado o direito de defesa não impede o pagamento em execução. Não há qualquer relação entre o cumprimento das garantias constitucionais e o aumento nos pagamentos em execuções. A inferência utilizada pelos defensores da manutenção da exigência da garantia do juízo, é em verdade, uma falácia.

Partilha da mesma inconsistência o argumento de que a supremacia e a indisponibilidade do interesse público autorizariam ignorar todos os preceitos constitucionais que socorrem o direito do contribuinte e manter o obstáculo à defesa na execução fiscal.

Sabe-se que os interesse públicos devem estar formalmente previstos em leis e na Constituição e sofrem também os limites impostos por ela. A Constituição é clara ao impor a observância de direitos fundamentais e garantias aos indivíduos e à coletividade. Não pode, portanto, a Administração valer-se de sua suposta superioridade para desvincular-se dos limites impostos a ela pela Carta Magna. No paradigma do Estado de Direito, até mesmo o Estado está subordinado às regras de seu ordenamento. A única prevalência é a da norma jurídica.

Diante do esposado, reforça-se o entendimento – apesar de contrário ao dos Tribunais Superiores – de que é inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 16 da Lei 6.830/80 e que, para que haja um real processo judicial perfeito na execução fiscal, a exigência de garantia da execução para oposição de embargos à execução fiscal deve ser derrubada.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª Edição.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12a Edição. 2006.
- CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 7ª Edição. Editora Revista dos Tribunais.
- HABERMAS, Jürgen. The Structural Transformation of the Public Sphere: An Inquiry into a Category of Bourgeois Society. Cambridge: Polity Press, 1989.
- MARINONI, Luiz Guilherme. Manual do Processo de Conhecimento.
- FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo. 3ª Edição. Belo Horizonte. 2012. Editora Fórum.
- CUNHA, Leonardo José Carneiro Da. A Fazenda Pública em Juízo. 12ª Edição. 2014. Editora Dialética.
- ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Ed. 2008. Pode ser consultada também na versão original em alemão: ALEXY, Robert. Theorie der Grundrechte. 2ª ed., 1994.
- RUSSAR, Andreia. Os Principais Reflexos das Recentes Reformas do Código De Processo Civil, Trazidas pela Lei nº 11.382/2006, no Regime Jurídico das Execuções Fiscais. 2008.
- SANTOS, Michelle Marie Caldas Cruz. A Exigência da Garantia do Juízo nas Execuções Fiscais.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 22ª Edição. 2009. Editora Atlas.
- ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Ed. 2008.
- DUTRA, Victor Barbosa. A Lei n. 11.382/2006 e o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal: aplicam-se ou não – e, caso positivo, em que medida – as novas disposições do CPC à execução fiscal?
- NERI, Bianca. Embargos à Execução Fiscal. Necessidade de Garantia do Juízo.
- FILHO, Chester A. Martins. A Desnecessidade de Garantia de Juízo em Sede de Execução Fiscal.
- DWORKIN, R., 1977, Taking Rights Seriously, Harvard University Press, Cambridge, Mass.
- MARINONI, Luiz Guilherme. O direito à tutela jurisdicional efetiva na perspectiva da teoria dos direitos fundamentais. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 378, 20 jul. 2004. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/5281>>. Acesso em: 22 jan. 2007.
- VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria Geral do Direito: Teoria da Norma Jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1996.

GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 11ª edição. Editora Saraiva. São Paulo, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. Editora Malheiros. 32ª edição. São Paulo, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª edição. Editora Malheiros. São Paulo, 2005

DIDIER JÚNIOR, Fredie Souza. Sobre dois importantes (e esquecidos) princípios do processo: adequação e adaptabilidade do procedimento. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 57, jul. 2002. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/2986>>. Acesso em: 23 jan. 2007.

FILHO, Marçal Justen. *Curso de Direito Administrativo*. 2005. Editora Saraiva.

FELISMINO e CIRÍACO, Lara Miranda e Patrícia Karinne de Deus. Uma nova abordagem da norma tributária à luz da constitucionalização dos direitos e garantias fundamentais. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/21414/uma-nova-abordagem-da-norma-tributaria-a-luz-da-constitucionalizacao-dos-direitos-e-garantias-fundamentais>.

Nota Técnica do Ipea - Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), de novembro de 2013.

Comunicado do Ipea nº 127 - Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), de 4 de janeiro de 2012.

Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, modificada pelo Decreto n. 6.306, de 2007.

Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980.

Lei 12.016 de 7 de agosto de 2009.

Constituição Federal de 1998.

Código de Processo Civil. Lei 5.869 de 11 de Janeiro de 1973.

STJ - REsp: 125205 SP 1997/0020772-2, Relator: Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, Data de Julgamento: 06/02/2001, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 03/09/2001 p. 146 REPDJ 12/08/2002 p. 165.

STJ - REsp: 1074506 SP 2008/0153788-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 06/08/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe.

Código de Processo Civil. Lei 5.869 de 11 de Janeiro de 1973

STJ - CC: 105358 SP 2009/0096889-5, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 13/10/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 22/10/2010.

STJ, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 09/06/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO.

TRF-5 - AGTR: 95078 PE 0013661-55.2009.4.05.0000, Relator: Desembargador Federal Sérgio Murilo Wanderley Queiroga, Data de Julgamento: 06/10/2009, Segunda Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça Eletrônico - Data: 19/11/2009 - Página: 744 - Ano: 2009.

TJ-SP - APL: 01680278820108260100 SP 0168027-88.2010.8.26.0100, Relator: Renato Delbianco, Data de Julgamento: 17/12/2013, 2ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 20/12/2013.

STJ - REsp: 1041542 RN 2008/0060686-7, Relator: Ministro SIDNEI BENETI, Data de Julgamento: 03/03/2009, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/03/2009.

STF. HC n° 84.409/SP. Segunda Turma. Voto Min. Gilmar Mendes. Segunda Turma. 07/12/2004.

ADI 1976, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, 28.3.2007, DJde 18.5.2007.

AI 428249 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 9.4.2014, DJe de 19.5.2014.

RE 346882 ED, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 6.4.2010, DJede 23.4.2010.

Rel 14239, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Decisão Monocrática, julgamento em 22.8.2012, DJe de 5.9.2012.

REsp 1.437.078-RS, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 25/3/2014.

TRT-1 - AIRO: 00000042220145010025 RJ , Relator: Leonardo Dias Borges, Data de Julgamento: 10/09/2014, Décima Turma, Data de Publicação: 18/09/2014.

TJ-DF - APR: 20130310168253 DF 0016424-88.2013.8.07.0003, Relator: SILVÂNIO BARBOSA DOS SANTOS, Data de Julgamento: 20/02/2014, 2ª Turma Criminal, Data de Publicação: Publicado no DJE : 26/02/2014 . Pág.: 164.

TRF-4 - AC: 29754 PR 2005.04.01.029754-4, Relator: MARGA INGE BARTH TESSLER, Data de Julgamento: 15/08/2006, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 23/08/2006 PÁGINA: 1067.

Voto do Ministro Gilmar Mendes disponível em <http://www.stf.jus.br/noticias/imprensa/VotoGilmarHC84409.pdf>.