

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO

SÉRGIO BOMFIM MONTEIRO PERES

PRIVILÉGIOS DO ESTADO NA EXECUÇÃO FISCAL

Brasília/DF

2025



SÉRGIO BOMFIM MONTEIRO PERES

PRIVILÉGIOS DO ESTADO NA EXECUÇÃO FISCAL

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), apresentado como parte das exigências para obtenção do Título de Mestre.

Orientador(a): Prof(a). Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne

Brasília/DF

2025

Código de catalogação na publicação – CIP

P437p Peres, Sergio Bomfim Monteiro

Privilégios do Estado na execução fiscal / Sergio Bomfim Monteiro Peres — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.

134 f. ..

Orientador: Prof. Dr. Maysa de Sá Pittondo Deligne

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025.

1. Execução Fiscal. 2. Processo de execução. 3. Direito tributário.
I.Título

CDDir 341.39

FOLHA DE APROVAÇÃO

Nome do autor: PERES, Sérgio Bomfim Monteiro

Título: Privilégios do Estado na execução fiscal.

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), apresentado como parte das exigências para obtenção do Título de Mestre.

Brasília, 01 de outubro de 2025.

Banca Examinadora

Prof(a). Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne – IDP
Orientadora

Prof(a). Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes – IDP
Examinadora

Prof. Dr. Tiago Conde Teixeira – Doutorado no IDP
Examinador

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família, em especial a minha esposa Marcele e aos meus filhos João Pedro e Davi, pelo amor incondicional, e sem o apoio de vocês, este sonho não teria sido possível. E aos meus pais que me proporcionaram a formação profissional para hoje alcançar este êxito.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me conceder forças nos momentos em que tudo parecia desmoronar e por iluminar meu caminho com fé e esperança mesmo nas fases mais difíceis.

À minha família, alicerce de tudo: minha esposa Marcelle, companheira de todos os dias, por caminhar comigo com paciência, amor e coragem, mesmo nos dias mais duros; e aos meus filhos João Pedro e Davi, que são minha razão, minha inspiração e o combustível diário da minha luta. Este trabalho é também de vocês.

À minha orientadora, Dra. Maysa, e à professora Dra. Tarsila, expresso minha eterna e fraterna gratidão. Em um dos momentos mais difíceis da minha vida, quando as emoções quase me paralisaram, encontrei em vocês não apenas o apoio acadêmico, mas o acolhimento humano, o carinho e a empatia que me ajudaram a seguir em frente. Levo comigo, com gratidão eterna, essa marca de generosidade, que nunca esquecerei.

Ao amigo Thiago Conde, que além da amizade sincera, compartilha comigo a honra de integrar esta banca examinadora. Sua presença nesta etapa tão significativa é motivo de alegria e orgulho.

Aos meus pais, por terem me dado as bases que sustentam cada escolha que faço. A educação que recebi de vocês é meu bem mais valioso.

Aos amigos e amigas que me apoiaram ao longo desta jornada, mesmo nos silêncios, com palavras de incentivo ou simples presença, deixo meu sincero agradecimento.

Este trabalho é fruto de um esforço coletivo, construído com muita dedicação, afeto, apoio e confiança. A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para que eu chegasse até aqui, meu muito obrigado.

RESUMO

Busca-se no bojo desta pesquisa estudar sobre um tema controverso que ao longo dos anos vem despertando maior interesse, no que pertine a uma certa falta de equiparação de prerrogativas constitucionais nos processos de execução fiscal, no que tange às duas figuras, ou seja, o Estado e o contribuinte. Assim, tem-se por intuito assinalar que mesmo que a Lei de Execuções Fiscais tenha sido erigida sobre o clima de tensão no período do Governo ainda militar, atualmente carece de modernizações. É assaz pertinente recordar que a ação de execução fiscal é disciplinada pela Lei de Execução Fiscal (LEF), com aplicação subsidiária das normas de direito adjetivo do Código de Processo Civil (CPC), tanto as referentes ao processo de execução, desde que não sejam conflitantes com as disposições da LEF, como também as normas gerais de processo, naturalmente no que forem compatíveis com a natureza específica do processo de execução. Sendo que em seu bojo ainda se percebe um claro desrespeito ao tratamento conferenciado ao contribuinte, indo de encontro ao determinante maior inscrito no artigo 5º, incisos XXXV e LIV e seus incisos da CF, que preveem a garantia à apreciação do Poder Judiciário de possível lesão ou ameaça a direito e que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Dentro do atual cenário legislativo encontra-se uma grande disparidade no que tange ao tratamento dos direitos concedidos à figura do contribuinte que em relação à figura da União Federal, são categoricamente fragilizados, nas matérias que tratam sobre a execução fiscal, objeto desta obra. Na premissa da realização da atual pesquisa, entendeu-se por bem utilizar-se de uma metodologia científica com base na pesquisa bibliográfica que utiliza materiais e outras pesquisas como fontes. Em geral, usam-se livros e artigos científicos. É também, qualitativa porque busca compreender os fenômenos a partir de sua explicação e motivos. A interpretação e a análise dos dados atribuem significados aos fenômenos. A análise dos dados leva em consideração as subjetividades e as nuances que não são quantificáveis, sendo mais comum em pesquisas das Ciências Humanas. Isso, no sentido de atender ao objetivo geral que é o de demonstrar como atual Lei de Execuções Fiscais carece de modernização, e pontuar algumas situações relevantes quanto ao desequilíbrio entre Fisco e Contribuinte, propondo alterações que se entendem mais viáveis, não se esgotando obviamente o todo possível, no intuito de tornar a execução fiscal e as cobranças nos atos processuais crivados de

total imparcialidade e igualdade. Ao final foi possível concluir que em alguns pontos aqui frisados e que constam do projeto de lei proposto, a Lei de Execução Fiscal carece de modernização e equiparação de direitos constitucionais tão claros expostos na Carta Magna de 1988.

Palavras-chave: Contribuinte. Estado. Execução Fiscal. Equiparação. Igualdade. Constitucionalidade. Direitos. Modernização.

ABSTRACT

This research seeks to examine a controversial topic that has been generating increasing interest over the years: the lack of equality of constitutional prerogatives in tax enforcement proceedings, with regard to the two parties, that is, the State and the taxpayer. Thus, the aim is to highlight that, although the Tax Enforcement Law was drafted under a climate of tension during the military government, it currently lacks modernization. It is pertinent to remember that tax enforcement proceedings are governed by the Tax Enforcement Law (LEF), with subsidiary application of the procedural rules of the Code of Civil Procedure (CPC), both those relating to the enforcement process, provided they do not conflict with the provisions of the LEF, and also the general procedural rules, naturally, to the extent compatible with the specific nature of the enforcement proceedings. In its scope, there is still a clear lack of respect for the treatment given to the taxpayer, going against the main determinant set out in article 5, items XXXV and LIV and their items of the Federal Constitution, which provide for the guarantee of the Judiciary's assessment of possible injury or threat to rights and that no one will be deprived of their freedom or their assets without due legal process. Within the current legislative landscape, there is a significant disparity in the treatment of rights granted to taxpayers. These rights, when compared to the Federal Government, are categorically weakened in matters dealing with tax enforcement (the subject of this work) and administrative collections. The premise of this research was to utilize a scientific methodology based on bibliographic research, using materials and other research as sources. Books and scientific articles are generally used. It is also qualitative because it seeks to understand phenomena based on their explanation and causes. Data interpretation and analysis assign meanings to these phenomena. Data analysis takes into account subjectivities and nuances that cannot be quantified. This is more common in research in the Humanities. This aims to meet the general objective of demonstrating how the current Tax Enforcement Law lacks modernization and highlighting some relevant situations regarding the imbalance between the tax authorities and taxpayers. The authors propose changes deemed more feasible, while obviously not exhausting all possible aspects, with the aim of ensuring that tax enforcement and collections in procedural acts are completely impartial and equitable. Ultimately, it was concluded that, on some points highlighted here and included in the

proposed bill, the Tax Enforcement Law lacks modernization and equalization of the constitutional rights clearly set forth in the 1988 Constitution.

Keywords: Taxpayer. State. Tax Enforcement. Equality. Constitutionality. Rights. Modernization.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 - EXECUÇÃO FISCAL: PREMISSAS E FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	20
1.1 DO LANÇAMENTO E A FORMAÇÃO DA CDA.....	20
1.1.1 Das Hipóteses de Substituição e Emenda da CDA.....	23
1.2 PREMISSAS E JUSTIFICATIVAS HISTÓRICAS PARA CRIAÇÃO DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL – LEF.....	27
1.3 LEGISLAÇÃO E NORMATIVOS APLICÁVEIS À EXECUÇÃO FISCAL.....	30
1.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À EXECUÇÃO FISCAL.....	50
CAPÍTULO 2 - AS GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	53
2.1 OS PRIVILÉGIOS E AS GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS NA EXECUÇÃO FISCAL.....	53
2.2 A PRESUNÇÃO RELATIVA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA: O DIREITO A DEFESA E O DEVIDO PROCESSO LEGAL.....	59
2.3 LEGITIMIDADE PASSIVA: HIPÓTESES DE DIRECIONAMENTO E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL.....	63
2.4 OS PRIVILÉGIOS PROCESSUAIS DO ESTADO E A MITIGAÇÃO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO CONTRIBUINTE.....	82
CAPÍTULO 3 – O TRATAMENTO DO ESTADO NA EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA: ANÁLISE CRÍTICA.....	89
3.1. O ESTADO COMO DEVEDOR: O TRATAMENTO DIFERENCIADO NA EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA.....	89
3.2 A PRESUNÇÃO RELATIVA DO INTERESSE COLETIVO COMO JUSTIFICATIVA GENÉRICA A SATISFAÇÃO DO ESTADO.....	98
3.3 SOLUÇÕES A MITIGAR O ABISMO DE TRATAMENTO A FAVOR DO ESTADO, TANTO NO DIREITO MATERIAL COMO PROCESSUAL, NA EXECUÇÃO FISCAL.....	104
CONCLUSÃO.....	121
REFERÊNCIAS.....	124
ANEXO.....	133

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como finalidade estudar o Direito Tributário Brasileiro tomando por base os Princípios Constitucionais tributários e sua relação com a Lei de Execução Fiscal. Esta pesquisa tem por escopo principal abordar os principais pontos em que se destaca como a supramencionada lei traz diferenciações no tratamento entre as partes envolvidas. Ou seja, serão levantados alguns pontos em que a figura do Estado possa estar recebendo um tratamento mais favorável em detrimento de alguns direitos do contribuinte e que serão enumerados dentro deste trabalho, sempre salientando a preservação dos interesses coletivos defendidos pelo Estado.

O Direito Tributário brasileiro desempenha função essencial na manutenção das atividades estatais e no financiamento de políticas públicas. O sistema de arrecadação passou por avanços relevantes ao longo das últimas décadas, mas também revelou deficiências que comprometem a efetividade da cobrança. Além disso, em muitos casos, geram desequilíbrios na relação entre Fisco e contribuinte.

É necessário, antes de tudo, reafirmar que o Brasil é um Estado Fiscal contemporâneo sustentado por impostos, taxas e contribuições pagas pelos indivíduos e pelas empresas. Cabe ao tema da Justiça Tributária analisar o eterno problema de como deve ser repartida a carga tributária entre os contribuintes, bem como, saber como a tributação poderia se adequar aos critérios de justiça. Isso significa identificar se seria melhor tributar o rendimento ou o consumo, além de estabelecer quais os problemas de injustiça acarretados sobre a tributação indireta, dentre outras coisas.

Com a introdução da Lei de Execução Fiscal, verificou-se um avanço no poder do estado de cobrar seus contribuintes nas atividades que envolvem a constituição do crédito tributário. Esse cenário impôs aos estudiosos do Direito uma inexorável revisão da teoria sobre constituição do crédito tributário à luz dos limites constitucionais ao poder de tributar. Isso se deu com enfoque primordialmente no lançamento por homologação e no erro de fato na constituição do crédito tributário, nas presunções e ficções no Direito Tributário e na liquidez e certeza do crédito inscrito em dívida ativa. Deste modo, há de se indagar se a real aplicabilidade dessa norma não fere a Constituição Federal pela veemência que ela possui de fazer uma cobrança possivelmente abusiva aos contribuintes.

É de conhecimento notório o fato da indispensabilidade de avaliar as normas jurídicas que permitiram os avanços da administração tributária. Essas normas foram criadas a partir de novas normas legais ou de novas construções interpretativas dos textos normativos já existentes. Entende-se que tanto foi primordial a inserção de normas, quanto a construção de interpretações para que a administração tributária alcançasse o formato atual.

Contudo, isso trouxe novas questões que precisam ser analisadas e respondidas pelo direito positivo. É o que se observa com os efeitos que algumas presunções e ficções legais estabelecidas trouxeram ao ordenamento jurídico atual. Destacam-se as normas de lançamento dentro do conjunto de normas sobre o contorno do tributo.

Levando em conta o supramencionado, este trabalho tem por escopo demonstrar que, com a chegada de uma nova era, onde todas as informações dos contribuintes estão imediatamente à disposição das autoridades fiscais competentes, foi possível um grande avanço no sistema de arrecadação do estado. Porém, também ocorreu de ser fonte de desrespeito dos direitos e garantias individuais dos contribuintes, como será exposto nas páginas que seguem.

Este tema tem grande relevância, uma vez que a visão de que o Direito Tributário norteia as relações entre contribuintes e o fisco é o ponto inicial das reflexões propostas e traduziu-se no principal corte introduzido no tema. Destaca-se que o trabalho não se ocupa dos aspectos de direito financeiro, ou seja, as relações pertinentes às receitas e despesas do Estado.

A presente pesquisa mostra-se relevante na medida em que o tema abordado afeta diretamente o sistema processual brasileiro. Quer se demonstrar que o atual regramento de oferecimento de garantias se apresenta como parte essencial para que o processo ocorra da forma devida. Por esse ângulo, é fundamental que todo jurista entenda o debate em destaque e acompanhe as decisões judiciais e as modificações jurisprudenciais.

O escopo reflete que a Lei de Execuções Fiscais foi construída sobre o clima efervescente do período do Governo ainda militar. Isto posto, cabe lembrar: a ação de execução fiscal é disciplinada pela Lei nº 6.830, de 22/09/1980, a Lei de Execução Fiscal (LEF). Também ocorre aplicação subsidiária das normas de direito adjetivo do Código de Processo Civil (CPC), tanto as referentes ao processo de execução - desde que não sejam conflitantes com as disposições da LEF. Também incorrem as normas

gerais de processo, naturalmente no que forem compatíveis com a natureza específica do processo de execução.

Em seu bojo ainda existem alguns pontos que carecem de maior estudo visando conceder o devido respeito e tratamento conferenciado à figura do contribuinte. Eles vão de encontro ao determinante maior inscrito no artigo 5º, incisos XXXV e LIV da CF, que garantem à apreciação do Poder Judiciário a possível lesão ou ameaça a direito e que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Nesta pesquisa buscou-se trazer para dentro dos procedimentos fiscais a humanização da execução propagada pela constitucionalização do Processo Civil. O processo foi feito usando revisão bibliográfica e análise qualitativa, aliando a execução fiscal aos princípios e garantias constitucionais, notadamente do devido processo legal. Esse novo prisma executório, portanto, oportuniza ao contribuinte garantir a execução da maneira menos onerosa, retirando a imperiosa anuência da Fazenda com o modo de garantia, desde que fossem mantidas a liquidez e segurança do pagamento.

Machado (2010, p. 18) é um dos opositores da execução fiscal e entre os seus escritos sobressai-se a seguinte alusão aos princípios da razoabilidade e da isonomia, em suas palavras:

Viola os princípios da razoabilidade e da isonomia, na medida em que entrega à Fazenda Pública, enquanto PARTE credora, que já tem o poder de constituir unilateralmente o seu título de crédito, o poder de constranger o devedor com a correspondente cobrança forçada, enquanto todos os demais credores (que só o são por título outorgado pelo devedor, ou constituído em juízo) dependem da execução judicial. Refuta-se, portanto, o falacioso argumento dos que defendem o anteprojeto em questão, de que o Judiciário não é cobrador. Na verdade, a participação do Judiciário na cobrança tem por fim evitar o arbítrio nesta se faz inevitável quando praticada pelo próprio credor, em verdadeira autotutela que significa um retorno aos primórdios da civilização.

Da mesma forma, o assunto é importante até mesmo para as pessoas alheias ao direito e à atividade processual. Pois, como mencionado, as execuções fiscais advêm da arrecadação de receita pelos entes públicos. Dessa forma, tais ações visam a obtenção do dinheiro necessário para que sejam disponibilizados os serviços em prol do interesse coletivo.

Além do aspecto jurídico, o tema aborda questões sociais, visto que envolve a busca pela estabilidade e manutenção de sua atividade econômica. É imprescindível, portanto, que todos os cidadãos estejam atentos à forma com que as

execuções fiscais são conduzidas, uma vez que se trata de dinheiro público, ou seja, do interesse de todos.

Dentro do atual cenário legislativo, encontra-se uma grande disparidade quanto ao tratamento dos direitos concedidos à figura do contribuinte em relação ao Estado. As disparidades se manifestam nas matérias que tratam sobre a execução fiscal e sua efetiva cobrança.

Visa-se responder o que determina a Lei de Execuções Fiscais e demais normas. E o que deveria ser atualizado no sentido de conceder uma posição mais igualitária entre as partes e assim estabelecer o verdadeiro sentido de justiça nos processos de execução fiscal.

Assim sendo, o Objetivo Geral é demonstrar como a atual Lei de Execuções Fiscais carece de modernização naquilo que concerne ao tratamento igualitário entre contribuinte e Estado. Pois, desta forma, a execução fiscal e as cobranças transformam-se em atos processuais crivados de total imparcialidade e igualdade.

Quanto aos objetivos específicos, eles são:

1. Elencar os princípios atuais contidos na Lei de Execuções Fiscais quanto ao tratamento conferido ao contribuinte e ao Estado.
2. Ressaltar o que determina a atual Lei de Execuções Fiscais quanto aos procedimentos processuais cabíveis ao contribuinte na execução fiscal e qual papel desempenhado pelo Estado ao executar suas funções e competências.
3. Demonstrar como a figura do contribuinte é inferiorizada diante do Estado e como esse desequilíbrio é latente nas demandas quando ambos estão em pólos diferentes do processo fiscal.

Com essa finalidade, seguindo o método de abordagem dedutivo, serão expostos e analisados cada um dos posicionamentos dos diferentes estudiosos e doutrinadores da área. Entre as fontes, serão elencados artigos, livros e teses, buscando as verdades contidas em cada um dos pensamentos. Também se refutará, fundamentadamente, as possíveis confusões teóricas neles existentes, de forma a chocá-las umas contra as outras, formando uma verdadeira antítese a se levantar contra a tese defendida. Ao final, desemboca-se numa síntese, que pretende a hipótese assumida pelo trabalho.

A legislação atribuiu à Fazenda Pública prerrogativas processuais específicas, como o prazo em dobro, a obrigatoriedade do recurso de ofício, a exigência de garantia para apresentação de Embargos à Execução e a possibilidade de redirecionamento da execução para terceiros. A justificativa reside no interesse coletivo que permeia a atuação estatal e na necessidade de assegurar condições diferenciadas aos advogados públicos, que não podem selecionar as demandas em que atuam.

Apesar dessa justificativa normativa, a prática revela desequilíbrio. As prerrogativas não resultaram em maior efetividade da cobrança e acabaram por limitar o exercício pleno da ampla defesa e do contraditório pelo contribuinte. Esse contraste entre a intenção original do legislador e a realidade processual constitui o problema central examinado neste estudo.

O objetivo do trabalho é analisar, à luz da Constituição de 1988, os privilégios concedidos ao Estado na execução fiscal, verificando em que medida ainda se justificam pelo interesse público e em que pontos devem ser revistos para garantir isonomia, acesso à justiça e racionalidade processual.

Para isso, dever-se-á, no capítulo 1, analisar os principais aspectos da Ação de Execução Fiscal Judicial - cuja finalidade é a cobrança judicial dos créditos da Fazenda Pública, federal, estadual e municipal e respectivas autarquias, inscritos em Dívida Ativa -, e seu procedimento, regulado pela Lei nº 6.830/80, a Lei de Execução Fiscal (LEF).

Enfatiza-se a relevância do conhecimento histórico no levantamento realizado como forma de levar ao conhecimento público os pontos relevantes que levaram a justiça e o legislativo brasileiro a construírem e avançarem no desenvolvimento de regramentos legais que coíbem desvios financeiros, delimitando claramente as obrigações do pagamento de tributos e as consequências do não cumprimento destas obrigações por parte dos contribuintes em relação ao Estado como um todo.

O capítulo 2 trata sobre a formação da Certidão da Dívida Ativa e suas garantias e privilégios com a análise dos passos necessários ao processo cabível e seus intrincados mecanismos. Demonstra-se, assim, como é o tratamento entre as partes envolvidas conforme o que determina a LEF.

Neste capítulo, também, dá-se a devida importância a preceitos basilares do direito, como o da igualdade, que deve ser totalmente obedecida. Demonstra-se que a LEF em dados momentos peca pela proteção da figura do Estado em detrimento

dos contribuintes, ferindo desta forma preceitos constitucionais expressos. Há que se frisar que proteger o Estado é garantir a sua manutenção, pois em matéria tributária sabe-se que a origem da nação brasileira é de um estado tributário e como tal sua sobrevivência vem dos tributos por ele arrecadados. Porém, não se nega que as regras de direcionamento e redirecionamento carecem de modernização e maior abrangência de seus ditames, procurando conceder aos contribuintes o devido respeito aos seus direitos.

O terceiro e último capítulo é dedicado a traçar um paralelo entre o tratamento oferecido à Fazenda Pública e a figura do contribuinte, visando demonstrar a diferenciação no que tange a proteção do Estado desfavorecendo em dados momentos o contribuinte.

Conforme já destacado, a igualdade de tratamento deve ser obedecida e sabe-se que o Estado possui a prerrogativa inalienável de seus bens, por sua característica de serem estes comuns a toda população. Porém, os prazos que são conferidos para o cumprimento das sentenças contra o poder público são ainda incertos e, às vezes, demandam décadas para que o contribuinte seja ressarcido. A suprema corte detidamente tem se manifestado albergando as diretrizes impostas pela LEF, mas, em contrapartida, muitos jurisperitos veem nesses casos graves conflitos com o que determina a Constituição de 1988. E este é o ponto central que deu origem a uma possível formulação de um projeto de lei a ser apresentado por este autor quanto à modernização da referida lei, no que tange a pontos essenciais no tratamento das partes envolvidas nos processos de execução fiscal.

Ademais, e de forma mais objetiva, o presente trabalho teve por antecedente uma análise crítica dos privilégios processuais conferidos à Fazenda Pública. Para tanto, partiu-se da constatação de que o modelo normativo brasileiro de execução fiscal, consolidado especialmente pela Lei nº 6.830/1980, confere à Fazenda Pública um conjunto de prerrogativas processuais que desafiam os Princípios Constitucionais da isonomia, do contraditório e da ampla defesa. Parte-se da premissa de que tais prerrogativas, embora legalmente estabelecidas, devem ser interpretadas e aplicadas de forma compatível com os direitos fundamentais processuais assegurados constitucionalmente.

No âmbito do Estado Democrático de Direito — conforme delineado por Canotilho (2003, p. 397), Bonavides (2010, p. 95-96) e Silva (2005, p. 134) — a atuação do Poder Público deve estar estritamente vinculada aos direitos e garantias

fundamentais. Ainda que se reconheça a relevância da arrecadação tributária como instrumento de viabilização das políticas públicas, não se pode admitir que a instrumentalização do processo executivo para fins arrecadatórios se sobreponha à observância do devido processo legal.

Coelho (2018, p. 1006), em seu Curso de Direito Tributário Brasileiro, traz o capítulo “Excesso de exação - Proibição do excesso” que denuncia os desequilíbrios existentes na execução fiscal, notadamente a presunção relativa de veracidade da Certidão da Dívida Ativa, a dispensa de preparo recursal e os prazos dilatados para a Fazenda. Tais prerrogativas, embora previstas legalmente, exigem interpretação conforme à Constituição para que não se convertam em fatores de injustiça processual.

O texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 inaugura um paradigma jurídico comprometido com a centralidade da dignidade da pessoa humana e com a máxima efetividade dos direitos fundamentais. Isso impõe a necessidade de redimensionar os institutos processuais tradicionais sob a ótica dos valores democráticos. Nesse contexto, o processo — inclusive o de natureza executiva — não pode ser concebido como mero instrumento de satisfação de pretensões estatais, mas como espaço garantidor de direitos, nos termos do devido processo legal substancial (Bonavides, 2010, p. 49).

A doutrina majoritária reconhece que essas prerrogativas, embora justificadas sob a lógica da supremacia do interesse público, não podem ser absolutizadas em detrimento das garantias do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Conforme observa Wambier (2008, p. 122), a Fazenda Pública não pode ser tratada como parte “hipersuficiente”. Tampouco pode-se tratar o contribuinte como parte “hipossuficiente”, sob pena de se comprometer a isonomia processual, princípio basilar do Estado Democrático de Direito.

Jurisprudencialmente, o Supremo Tribunal Federal tem progressivamente avançado no sentido de compatibilizar os privilégios processuais fazendários com os direitos fundamentais do executado. Isso se aplica notadamente nas hipóteses de bloqueios patrimoniais automáticos sem prévia oitiva (RE 592.377/SP) e na relativização da presunção de veracidade da Certidão da Dívida Ativa (RE 559.882/PR). Essas decisões revelam a preocupação do Tribunal com a necessidade de conferir efetividade e substancialidade ao princípio do devido processo legal, tal como preconizado pelo art. 5º, incisos LIV e LV, da Carta Magna.

Não obstante, a interpretação conforme à Constituição dos dispositivos da Lei de Execuções Fiscais exige a adoção de critérios de proporcionalidade e razoabilidade. Deste modo, é possível evitar que o processo executivo se torne instrumento de coação indevida ou de comprometimento patrimonial desproporcional do contribuinte. O redirecionamento da execução fiscal, por exemplo, exige a demonstração de conduta ilícita ou abusiva do terceiro, sob pena de violação à segurança jurídica e à pessoalidade da responsabilidade tributária (STJ, REsp 1.101.728/SP).

Destarte, o marco teórico do presente trabalho se assenta em uma abordagem crítica e constitucionalmente orientada da execução fiscal. Defende-se que os privilégios atribuídos à Fazenda devem ser constantemente reavaliados à luz dos Princípios Constitucionais do contraditório substancial, da paridade de armas, da razoabilidade e da proporcionalidade. Neste contexto, a leitura contemporânea da execução fiscal demanda não apenas respeito ao arcabouço normativo infraconstitucional, mas fidelidade aos postulados fundamentais do processo justo. É preciso uma leitura sistemática que favoreça a racionalização do procedimento sem comprometer os pilares do devido processo legal e da paridade de armas.

Cientificamente o que se procura com a presente obra é demonstrar a existência de uma disparidade de força do Estado frente ao contribuinte. E que ela se alarga desproporcionalmente em desalinho com a Constituição Federal, sendo até hoje aplicadas as ideias da Lei de Execução Fiscal nascida em 1980, respeitando-se sempre o interesse coletivo protegido pelo Estado, legitimamente garantido.

Situações processuais e materiais se propagam em leis esparsas, resoluções, jurisprudências. Deste modo, enumerá-las pode ser temerário e ampliar e desfocar o propósito almejado. Assim, pontuar-se-á o que efetivamente se entende serem as modificações mais viáveis, sem maiores complexidades e filtrando-se o contexto. O objetivo é contribuir para um estreitamento dessas diferenças entre o Estado e o contribuinte. Busca-se um maior respeito aos ditames das garantias individuais previstas na CF/88, com as seguintes modificações legais: subtração do prazo em dobro na execução fiscal, a não obrigatoriedade do recurso de ofício, a não necessidade da garantia do juízo para propositura dos Embargos à Execução, o efeito suspensivo automático dos embargos e a proibição do redirecionamento nas execuções fiscais.

A pesquisa visa exatamente apontar a existência do desequilíbrio entre o Estado e o Contribuinte no trato tributário. Destaca-se o campo da execução fiscal e, ao final, propõe-se soluções pontuais.

Dado que existem muitos debates e diversos outros quesitos a serem questionados, mas que desviariam do objetivo do presente trabalho, procurou-se delimitar as propostas.

Ainda, reporta-se que a construção da obra se deu de forma imparcial, preservando sempre a ideia do interesse coletivo. Ou seja, coloca-se no centro o contribuinte, buscando uma aproximação maior da LEF à realidade e à Constituição Federal.

Ao final, trazem-se considerações finais, onde se ratificam as conclusões do estudo, e, em seguida, são apresentadas as referências bibliográficas, de onde retiraram-se as ideias e argumentos.

CAPÍTULO 1 - EXECUÇÃO FISCAL: PREMISSAS E FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1.1 DO LANÇAMENTO E A FORMAÇÃO DA CDA

A CDA é elemento indispensável nos processos de execução fiscal, como dispõe o artigo 3º da Lei 6.830 (Brasil, 1980, *online*), sendo o título executivo extrajudicial que lastreia o processo de execução. Seus elementos essenciais são trazidos no § 5º, artigo 2º da referida lei, sendo indispensáveis para a validade do título. A sua regulação também ocorre pelo artigo 202 do Código Tributário Nacional - CTN (Brasil, 1966, *online*).

Como o item trata da CDA, que pressupõe o inadimplemento, far-se-á o recorte dos procedimentos que envolvem o lançamento de ofício, seja de forma principal ou subsidiária.

O lançamento de ofício trata de atuação mais autoritária do Fisco e menos participativa do contribuinte, exigindo uma maior cautela para o cumprimento dos princípios processuais constitucionais. Quando realizado o lançamento pela autoridade competente, ela deve proceder com a notificação do contribuinte, que constitui condição de eficácia do lançamento (Paulsen, 2015, p. 807).

A notificação permite a ciência do contribuinte de sua mora, possibilitando o adimplemento da obrigação ou o exercício da defesa administrativa. A intimação do contribuinte encontra-se regulada pelo artigo 23 do Decreto 70.235 (Brasil, 1972, *online*).

Partindo da notificação, o crédito tributário torna-se exigível, uma vez que se possibilitou a manifestação do contribuinte em relação ao lançamento efetuado. E isso está de acordo com a exigência constitucional da garantia do contraditório.

Findo o prazo estabelecido na notificação, seja para a defesa ou para o adimplemento, no caso de inércia do contribuinte ou de não provimento do seu recurso, inicia-se uma nova fase do procedimento administrativo. Essa fase é a inscrição do contribuinte na dívida ativa, sendo regulada pelo §3º, artigo 2º da Lei de Execução Fiscal (Brasil, 1980, *online*).

Apesar do dispositivo fazer referência ao ato de inscrição, não seria este o vocábulo adequado, uma vez que se trata de um conjunto de atos para aferir a legalidade, certeza e liquidez do crédito a ser inserido na CDA, tratando-se de

verdadeiro procedimento. Nesse sentido, Paulsen (2011, p. 1348) afirma que: “[...] a inscrição na dívida ativa é realizada não por meio de um ato único, mas por uma pluralidade de fatos e atos que objetivam apurar a legalidade do crédito tributário, que a partir de tal momento tornar-se-á exequível”.

Nesse ponto, é possível perceber uma contradição na doutrina de Paulsen (2011, p. 1349), que ganha concretude no âmbito pretoriano e que se mostra incompatível com o ordenamento constitucional. Isso porque, sendo o procedimento de inscrição de dívida ativa tão relevante juridicamente, uma vez que concede liquidez e certeza ao crédito, além de controlar sua legalidade, não parece ser compatível com o devido processo legal administrativo (artigo 5º, inciso LIV) a ausência de notificação e a consequente impossibilidade de manifestação do contribuinte nessa etapa crucial da constituição da CDA. Afinal, é ele que concede liquidez e certeza ao crédito, além de controlar sua legalidade.

Ressalta-se que, apesar de Paulsen (2011, p. 1351) referir-se ao procedimento de inscrição na dívida ativa como um procedimento interno, não há qualquer disposição no artigo 2º da LEF que faça tal reserva. Mesmo que houvesse, não estaria isento do mandamento constitucional do artigo 37 da CFRB (Brasil, 1988, *online*) de publicidade.

Assim, à luz da garantia do contraditório, não parece concebível a ausência de notificação antes da constituição da CDA, uma vez que se configura verdadeira supressão da obrigação de noticiar e de informar que compõe o contraditório (Nery Junior, 2013). Essa supressão agrava-se ainda mais devido ao status de título executivo extrajudicial da CDA.

Com tais considerações preliminares sobre o lançamento, é imperioso destacar a lição de Nogueira (1980, p. 221): “o lançamento é uma atividade privativa da administração, embora, como veremos, comporte a colaboração do contribuinte e/ou de terceiros”. Com isso se mostra possível distinguir as modalidades de lançamento através do grau de colaboração exigida do obrigado: na modalidade de ofício (art. 149 do CTN) é nenhuma; naquela por declaração (art. 147 do CTN), apenas presta informações sobre a matéria de fato; no lançamento por homologação (art. 150 do CTN), não só leva a conhecimento a matéria de fato, como também apura todos os elementos envolvidos no procedimento de lançamento, antecipando a extinção do

crédito tributário¹ sob condição resolutória de posterior não homologação². O texto legal acrescenta:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (Brasil, 2010, *online*).

Nesse âmbito, referente à definição do regime jurídico de lançamento a ser adotado, Alberto Xavier (2005, p. 98) divide a doutrina entre: teoria objetiva ou do regime jurídico, pela qual a aplicação de um ou outro regime de lançamento deve basear-se só na modalidade de lançamento do tributo adotada em lei; e teoria subjetiva, na qual a conduta do sujeito passivo pode influir no regime de lançamento a ser aplicado. No que tange ao art. 150 do CTN, esta segunda se subdivide ainda em: teoria do pagamento, na qual essa é a atividade determinante para aplicação ou não do regime ali previsto; e teoria da informação, em que mera apresentação da declaração pelo contribuinte é fundamental à definição do regime jurídico aplicável.

Entretanto, da leitura dos arts. 147 a 150 do CTN, percebe-se que em última análise é o próprio CTN que fixa se há ou não atividade do obrigado a influir no regime jurídico do lançamento, (con)fundindo as correntes citadas. Por lei, a conduta do obrigado é relevante, mas resta a questão: qual conduta seria essa?

Quanto ao instituto jurídico da homologação, segundo o Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica de Neves (1987, p. 1117):

HOMOLOGAÇÃO, s.f. Diz-se da decisão pela qual o juiz aprova ou confirma uma convenção particular, ou ato processual realizado, a fim de que tenha força obrigatória, pelos efeitos legais que produz. Diz-se, também, da

¹ Ainda que o artigo fale em pagamento, não se verifica impedimento a outras formas de extinção.

² “[...] o dispositivo apresenta nítida contradição, devendo ser, então, assim interpretado: a não-homologação do lançamento resolve (desfaz) os efeitos do ato (*i.e.*, extinção do crédito tributário)” (Sabbag, 2009, p.713).

sentença judicial, que permite ou autoriza a execução de outra, por juiz diferente, ou de país diverso.

Já para Aurélio Buarque, a homologação corresponde à “aprovação dada por autoridade judicial ou administrativa a certos atos particulares para que produzam efeitos jurídicos que lhe são próprios” (Ferreira, 1986, p.904-905).

A etimologia da palavra, derivada do grego “homólogos” (concordante, harmônico, conveniente), não deixa dúvidas de que a homologação induz à ideia de declarar a equivalência, a semelhança, a conformação, entre elementos diversos. Desse modo, a homologação não revela uma ação de tornar concordante, mas de reconhecer uma concordância. A conclusão obtida por De Plácido e Silva (1967, p. 768) em seu Vocabulário Jurídico concorda:

HOMOLOGAÇÃO. Derivado do verbo latino *homologare*, provindo do grego *omologeîn* (reconhecer), na terminologia jurídica exprime especialmente o ato pelo qual a autoridade, judicial ou administrativa, ratifica, confirma ou aprova um outro ato, a fim de que possa investir-se de força executória ou apresentar-se com validade jurídica, para ter a eficácia legal [...].

Note-se que o juiz, ou a autoridade administrativa que homologa, tão apenas aprova ou confirma dada convenção particular por ser ela, desde então concordante, harmônica, conveniente, adequada, conformativa da ordem jurídica. Assim, a autoridade administrativa ou judicial não atribui validade ao ato, mas tão somente supre uma condição para que este ato possa produzir efeitos jurídicos especiais, próprios. Ou seja, o ato por si existe e é válido, embora ineficaz para os fins que prescindem da homologação.

Portanto, o ato de homologação não é constitutivo de uma condição de validade, mas declaratório da existência de uma condição para a particular produção de efeitos (eficácia).

1.1.1 Das Hipóteses de Substituição e Emenda da CDA

A Fazenda Pública possui o privilégio de poder retificar o título executivo para emendá-lo ou substituí-lo nos termos da Súmula 392/STJ: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução” (Brasil, 2009b).

Nesse sentido, do entendimento sumulado, destacam-se dois requisitos para a retificação da CDA: i) que seja realizada até a prolação da sentença de embargos e ii) para correção de erro material ou formal. Ademais, verifica-se a vedação de se modificar o sujeito passivo da execução. Em relação ao primeiro requisito, é necessário ressaltar que a substituição da CDA só pode ser realizada até a prolação da sentença dos Embargos à Execução Fiscal.

Em alguns casos, porém, o executado não opõe embargos, seja pela impossibilidade de garantir o feito, seja pelo decurso do prazo processual. Nessas situações, prevalece o entendimento de que eventuais decisões interlocutórias não são atos judiciais suficientes para vedar a retificação da CDA, posto que não encerram a discussão acerca da pretensão executiva. Nem mesmo a decisão proferida em Exceção de Pré-Executividade pode ser considerada como marco que impede a retificação da CDA, pois uma vez admitida a exceção, extingue-se o título público e não há que se falar em alteração da CDA. Se não for admitida, o feito executivo continua seu trâmite, e a matéria pode ser tratada em Embargos à Execução, se opostos (Araújo, 2009, p. 118).

Todavia, não parece ser razoável o prolongamento indefinido da possibilidade de revisão do título executivo pela Fazenda Pública quando a falta de garantia do juízo impossibilitar a apresentação de Embargos à Execução Fiscal. Nesses casos, é adequada a posição doutrinal de que o momento preclusivo para emenda ou substituição à CDA é a realização de ato de expropriação de bem, como a arrematação ou adjudicação de bens (Rocha Filho, 2010, p. 347).

Contudo, é necessário ressaltar que esse entendimento não é predominante, havendo respeitável doutrina em sentido contrário, como a posição de Araújo (2009, p. 8), que entende que somente a sentença faz precluir o poder-dever de revisão pela Fazenda Pública. Conforme o autor:

Na hipótese de não serem manejados os embargos, há divergência doutrinária acerca do limite processual para fins de eventual modificação no título executivo. Há uma corrente que entende que esse limite corresponde ao instante da lavratura do auto de arrematação ou adjudicação, por ser o momento mais apropriado para fins de garantia da segurança jurídica das relações. A segunda corrente defende ser possível a referida alteração até sentença extintiva do processo executivo, nos termos dos artigos 794 e 795 do CPC, momento também em que a pretensão executiva se encerra. Somos adeptos deste último posicionamento por entendermos que a decisão referida pelo dispositivo normativo é a sentença, não um mero despacho interlocutório, cuja finalidade seja encerrar a discussão acerca da pretensão executiva naquela instância recursal. E isso só ocorre nos momentos processuais acima referidos.

Buscando uma solução intermediária, adota-se o entendimento de que a CDA só pode ser substituída até a prolação da sentença de Embargos à Execução fiscal. Assim, se esses não forem opostos, a mera decisão interlocutória não tem o condão de impedir a substituição da CDA, salvo se realizados atos de expropriação de bem.

Isso porque, a partir do momento em que foram realizados atos de expropriação do bem, já foi cumprida a finalidade da execução fiscal. E já havendo manifesto prejuízo aos bens do executado, ele não poderá ter contra si uma nova cobrança através da substituição da CDA, sem que os atos expropriatórios sejam declarados nulos (Carvalho, 2009, p. 113).

Quanto ao segundo requisito para a substituição da CDA, correção de erro material ou formal, é necessário ressaltar que os erros materiais e formais passíveis de revisão são aqueles relacionados ao ato de inscrição, que não alteram a relação jurídica constituída. São erros como grafia de nomes, erros aritméticos, irregularidades de procedimento e inclusão de valores já amortizados.

Desde a época da elaboração da Lei de Execução Fiscal, no ano de 1980, havia divergência quanto ao alcance do poder de revisão do título executivo pela Fazenda Pública. Isso se pode verificar na sugestão de emenda ao Projeto de Lei proposta pelo senador Tancredo Neves:

EMENDA nº 10 Art. 2º, §8º.

Substituir pelo seguinte:

§8º Até a decisão de primeira instância, os erros de transcrição da Certidão de Dívida Ativa poderão ser emendados, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Justificação: A possibilidade de retificação da Certidão da Dívida Ativa, tal como previsto no projeto, é incompatível com a presunção de certeza e liquidez atribuída ao crédito inscrito. É de se admirar a retificação de erros de transcrição ou reprodução do que se acha inscrito, mas não a modificação do termo de inscrição quanto aos seus elementos essenciais, tais como montante da dívida, o devedor, e fundamento legal. De outro modo, não haveria segurança jurídica contra erros da Administração Pública, e o Estado poderia, sem qualquer procedimento regular, modificar discricionariamente os créditos inscritos.

Embora correta a justificação da emenda, a redação proposta restringia demasiadamente a possibilidade de retificação do título pela Fazenda, restando erros de transcrição. Isso ensejou sua rejeição, conforme relatado na época pelo procurador da Fazenda Nacional e um dos autores do anteprojeto que foi transformado na Lei 6.830/80 (Szklarowski, 1997, p. 57).

Em 2009, com a publicação da Súmula 392/STJ, que restringiu o espaço de correção da CDA a erros “materiais e formais” e vedou “a modificação do sujeito passivo”, foram amenizadas Ao se interpretar a parte final do enunciado da Súmula 392/STJ (Brasil, 2009b, *online*): “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa [...], vedada a modificação do sujeito passivo da execução”, deve-se fazer uma leitura ampliada da vedação para abarcar todas as hipóteses em que a retificação do título executivo alterar a relação jurídica já constituída pela via transversa.

A autorização legal para a substituição da CDA é limitada a erros de inscrição, não se estendendo a vícios do lançamento tributário. Afinal, não é permitido modificar os fundamentos de fato e de direito apresentados ao contribuinte durante o processo administrativo para a constituição definitiva do crédito tributário.

Para Flaks (1981, p. 98), a inscrição e a Certidão de Dívida Ativa devem ser retratos fiéis do lançamento. Deste modo, o ordenamento permite à Fazenda retificar o título para ajustá-las ao conteúdo do lançamento tributário. Repare-se que a jurisprudência, em algumas situações, confunde os conceitos de inscrição e lançamento ao tratá-los como sinônimos, conforme seguinte decisão: “não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. A emenda ou substituição da CDA é admitida diante da existência de erro material ou formal, não sendo cabível, entretanto, quando os vícios decorrem do próprio lançamento ou da inscrição”.

A diferenciação entre esses atos procedimentais da cobrança fiscal nunca foi matéria simples, como apontado por Flaks (1981, p. 113) ao relatar o esforço do Código Tributário Nacional em deixar expresso no art. 203 que a substituição da certidão deve sanar nulidades de inscrição. Outros dispositivos, especificamente os arts. 142, 201 e 202 do CTN, distinguem os institutos. No Art. 203, destaca-se que : “A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente”.

1.2 PREMISSAS E JUSTIFICATIVAS HISTÓRICAS PARA CRIAÇÃO DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL – LEF

Iniciando pelas Ordenações, tem-se que todos os créditos fiscais eram abrangidos na sua cobrança, prestigiando a ação executiva. No universo do Império

Romano já se aplicava o processo sumaríssimo à cobrança de todas as dívidas, mesmo as oriundas dos contratos (Szklarowski, 1997, p. 61).

Para Paixão (1997), a criação da Carta de Lei, de 22 de dezembro de 1761, atribuiu ao Conselho da Fazenda toda jurisdição exclusiva para processar e decidir as execuções das rendas e de todos os direitos e bens da Coroa Portuguesa, aplicando-se às execuções de qualquer natureza.

No ano de 1774, mais precisamente em 16 de dezembro, através de um alvará, ordenou-se a execução preventiva em desfavor dos devedores em total conformidade com os Regimentos da Fazenda e da Lei do Reino. Cabendo ao juiz expedir mandados executivos que constassem nos livros alfandegários tendo como fundo a sua liquidação, seguindo a devida penhora. Pela ordenação, após o envio dos autos ao superintendente-geral para cumprir sumariamente, seja verbal ou de plano, cabia apelação e agravo para o Juízo dos Feitos da Fazenda (Szklarowski, 1997, p. 63). Para tanto, podiam-se utilizar os meios legais e quais fossem necessários para estabelecimento da verdade e era dada justa defesa às partes envolvidas.

Em relação à penhora, esta se fazia de maneira administrativa (por órgão devidamente autorizado a fiscalizar, autuar e impor penalidades). E somente desta primeira etapa é que os recursos passariam para a competência do Juízo.

Nos ensinamentos de Meira (1978, p. 36), tem-se que, conforme discriminado pela Lei 242, de 29/11/1842, foi instaurado o Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional em primeira instância, restabelecendo o privilégio do foro para as causas da Fazenda Nacional. Tal prerrogativa havia sido retirada da legislação pela Lei de 04 de outubro de 1831. Observe-se que, por este instrumento legal, foram emanados alguns regulamentos e instruções que visavam facilitar a sua aplicação e da Diretoria Geral do Contencioso. Em sua esteira, foram criadas também as Instruções de 31 de janeiro e 10 de abril de 1851 para uso dos Procuradores dos Feitos da Fazenda. Esses documentos foram considerados como precursores dos Procuradores da Fazenda Nacional. Neles, a figura deste advogado se revestia da personalização da Fazenda Nacional perante os juízos de primeira instância, cabendo-lhes proceder profissionalmente com toda civilidade, decência, boa-fé e discrição próprias ao bom desempenho das funções que o cargo lhes impusesse.

O Decreto 9.885, de 29/02/1888, expedido em face da autorização concedida pela Lei 3.348, de 20/10/1887 (artigo 8º, § 5º), tornou sem efeito toda a legislação

anterior acerca do processo executivo e visava acelerar a cobrança da dívida ativa, que abrangia a dívida tributária e não tributária.

A legislação revogada fundava-se basicamente na Lei de 22/12/1761 no Decreto 736, de 20/11/1850; na Lei 628, de 17/09/1851; e na Instrução de 31/01/1851. A execução fiscal obedeceria, desde então, ao citado decreto e às disposições dos Decretos 737, de 1850; e 9.549, de 1886, no que fossem aplicáveis.

O Decreto-lei 960, de 17/12/38, substituiu esse diploma e perdurou até o advento do Código de Processo Civil de 1973 (Código Buzaid). Com este diploma legal, o “executivo fiscal” passou a denominar-se “execução fiscal” ou “ação de execução”. Isso alterou fundamentalmente o sistema da execução forçada fiscal, visto que o processo comum e o fiscal foram unificados. Houve várias tentativas de reformulação legislativa, no sentido de dotar o País de uma legislação processual fiscal ágil e moderna.

A Lei 6.830, de 22/09/80, foi fruto de anteprojeto elaborado na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com representantes do Instituto da Administração Financeira da Previdência e Assistência Social, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Procuradoria-Geral da República. Foram ouvidos vários setores da sociedade, nesta fase, com o que se nutriu de subsídios e contribuições para a elaboração final do texto, que viria a converter-se, *in integris*, na Lei 6.830 citada. Este diploma legal visou:

- Simplificar o processo.
- Dar maior rapidez.
- Fixar definitivamente o controle administrativo da legalidade, que se concretiza através da determinação da inscrição, como dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias), dos créditos tributários ou não, em registro próprio. A apuração da dívida ativa é exatamente o procedimento administrativo de controle da legalidade, pelo qual a autoridade competente (o procurador, isto é, o advogado do órgão público) examina o processo ou o expediente relativo ao crédito da Fazenda Pública e, verificada a inexistência de falhas ou irregularidades formais que possam infirmar a execução judicial, manda proceder a inscrição.
- Dotar o Estado de instrumental ágil, moderno e enxuto que, porém, depende de muitas outras providências para a simplificação institucional. Um exemplo é o desperramento do Poder Judiciário, com a criação de órgãos judiciais

especiais, queima de etapas, complementando a LEF e a penhora administrativa.

No período do segundo pós-guerra, especialmente a partir de fevereiro de 1945 a 1952, emergiu o conjunto de reações aos regimes totalitários vividos na segunda guerra mundial. Mais enfaticamente na Europa, ocorreu o surgimento do ideal de neoconstitucionalismo, cujo marco é a promulgação da Lei Fundamental de Bonn, a Constituição Alemã, em 1949, assim como a Constituição Italiana, em 1947 (Souza Neto; Sarmiento, 2012, p. 87).

Ainda, esses dois movimentos serviram como base para a promulgação dos mesmos ideais renovadores para encerrar os regimes do Salazarismo e do Franquismo, em Portugal (1947) e na Espanha (1949), respectivamente (Hobsbawn, 1995, p. 42).

Os movimentos europeus da segunda metade do século XX trouxeram, então, muito além dos moldes democráticos, determinadas garantias e direitos humanos. Mais tarde, no curso da história, o Ocidente adotou a valorização das garantias processuais na maioria das constituições promulgadas posteriormente. A adoção dos valores neoconstitucionais, cujas normas continham vultoso valor humanista, fortaleceu a atenção dada aos dispositivos capazes de tutelar essas normas. Nesse contexto, as normas relativas ao processo judicial também ganharam novas formas, consubstanciadas, portanto, nos valores que resguardavam os direitos e as garantias fundamentais dos processados: respeito à dignidade humana, direitos iguais às partes para produção de provas, defesa – celebrando o amplo contraditório – e que as decisões, e o processo como um todo, possam traduzir às partes aquilo que lhes pareça justo (Comoglio, 2004, p. 38).

Diante disso, as garantias fundamentais do processo receberam importância e atenção também na doutrina nacional. Surgiu, assim, a concepção de que o Direito não deve tão somente produzir decisões justas, mas deve ser ele mesmo um meio justo para a obtenção do que é de direito – sendo considerado um meio justo para um fim justo. É como também interpreta Leonardo Greco ao entender que o processo judicial – por ser uma relação jurídica “plurissubjetiva, complexa e dinâmica” – deve seguir o próprio rito de maneira a submeter-se e respeitar a dignidade humana, especialmente das partes. Mais especificamente, o rito processual a ser seguido deve assegurar e adotar às partes interessadas ampla defesa e equilibrada participação –

ideias importantemente consubstanciadas no devido processo legal e na isonomia, respectivamente (Greco, 2005, p. 225-286).

Esse ideal, trazido preliminarmente pela academia jurídica, recebeu reserva no texto constitucional no artigo 1º, inciso III, em que elenca a dignidade da pessoa humana como um fundamento da República e o devido processo legal como uma garantia da pessoa humana (art. 5º, inc. LIV, Brasil, 1988, *online*).

De forma inequívoca, o processo de execução fiscal está intimamente ligado à teoria geral do processo – muito embora possua suas peculiaridades e o fato de que está imiscuído ao Direito Tributário (Pacheco, 2017, p. 17).

1.3 LEGISLAÇÃO E NORMATIVOS APLICÁVEIS À EXECUÇÃO FISCAL

O rito do processo de execução fiscal pode ser definido, resumidamente, como aquele instrumento pelo qual a Fazenda de um determinado ente federativo realiza a cobrança dos débitos provenientes de tributos. Esse é um instrumento de execução diferenciado no ordenamento brasileiro disciplinado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, com execução de quantia certa contra devedor solvente, fundada em título extrajudicial. O título que embasa e inicia o processo de execução é a Certidão de Dívida Ativa, geralmente emitido pela Fazenda, pelo qual esta se torna titular de um direito de cobrança, prestacional, ensejando a judicialização quando do inadimplemento (Paulsen, 2015, p. 526).

Desse modo, para que o Contribuinte possa se defender, é necessário que ofereça uma ação autônoma, os Embargos à Execução Fiscal. No entanto, de acordo com o artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, entende-se que a garantia da execução fiscal – no montante equivalente à dívida corrigida – é requisito para a admissibilidade dos embargos. Como se vê no parágrafo primeiro do referido artigo: “Não são admissíveis Embargos do Executado antes de garantida a execução” (Brasil, 1980, *online*).

A garantia, dessa maneira, trata de afiançar o juízo de que o valor do débito discutido nos embargos será satisfeito, se houver eventual confirmação do montante cobrado. Além disso, a Lei de Execuções Fiscais, no bojo de seu nono artigo, elucida maneiras em que o Contribuinte poderá agir para garantir o juízo, *in verbis* (Lei 6.830, artigo 9º)³ (Pacheco, 2017, p. 19).

³ Efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure

Ainda, enumera o artigo 11 da Lei que rege a Execução Fiscal um rol preferencial das garantias, nesta ordem: dinheiro; título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; pedras e metais preciosos; imóveis; navios e aeronaves. Nesse sentido, com a necessidade de garantia da Execução Fiscal aliada à ordem preferencial estabelecida, tem-se que é necessário que se faça, preferencialmente, depósito em dinheiro e, necessariamente, na quantia do débito declarado nos autos da Execução.

Entendida a fundamentação legal para a utilização de garantias judiciais nas Execuções Fiscais, torna-se necessário analisar os princípios envolvidos nesse procedimento.

O princípio do devido processo legal encontra-se presente, uma vez que busca assegurar que o processo siga todas as etapas previstas e que todas as regras sejam observadas. Nas palavras de Ávila (2008, p. 57), o princípio do devido processo legal possui a "função de criar os elementos necessários à promoção do ideal de protetividade".

Conforme explicado, a apresentação de garantia do juízo apresenta-se como requisito obrigatório para que o executado possa apresentar sua defesa, por meio dos Embargos à Execução Fiscal. Nesse sentido, mostra-se presente o princípio do contraditório, disposto no inciso LV do artigo 5º da Carta Magna. Em consonância a esse princípio, a parte possui o direito de se manifestar, podendo utilizar-se de todos os meios dispostos para sua defesa.

Em atenção aos ensinamentos do respeitável Didier Jr (2017, p. 92) destaca:

Não adianta permitir que a parte simplesmente participe do processo. Apenas isso não é suficiente para que se efetive o princípio do contraditório. É necessário que se permita que ela seja ouvida, é claro, mas em condições de poder influenciar a decisão do órgão jurisdicional.

Em relação ao posicionamento do ente público acerca das garantias, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado ocupa evidente destaque. Nesse sentido, a necessidade de arrecadação do ente, seja municipal, estadual ou federal, é superior aos interesses do indivíduo particular.

Portanto, a exigência de que o valor do débito esteja garantido antes de ser apresentada a defesa possui fundamento lógico. Respeita-se, assim, o princípio do contraditório, já que o contribuinte pode se defender, mas, ao mesmo tempo, assegura

atualização monetária; oferecer fiança bancária; nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública (Brasil, 1980).

que o valor esteja separado para satisfazer a pretensão do ente, no caso de eventual decisão desfavorável ao particular (Lopes, 2019, p. 136).

Por fim, também se podem encontrar princípios jurídicos nos requerimentos de substituição de garantias por parte dos contribuintes. Nesse sentido, o principal princípio envolvido é o princípio da menor onerosidade para o devedor. Ele se encontra disposto no artigo 805, do Código de Processo Civil, *in verbis*: “Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado” (Silva, 2022, p. 15).

Este princípio busca aplicar a proporcionalidade no processo de execução, na medida em que busca assegurar a efetividade da tutela executiva ao mesmo tempo em que busca preservar o patrimônio do executado contra atos desnecessariamente invasivos. Portanto, em consonância com este princípio, a medida executiva pretendida deve ser adequada para o atingimento da finalidade.

Não menos importante, o princípio da preservação da empresa mostra-se como premissa a ser utilizada pelos contribuintes em seus requerimentos. Esse princípio visa proteger o núcleo da atividade econômica e, portanto, da fonte produtora de serviços ou mercadorias da sociedade empresária. Pode-se apontar que tal princípio está implícito na Constituição Federal de 88, em seu artigo 170⁴, o qual determina que a ordem econômica é fundada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, diretamente relacionado com a importância de manutenção da empresa (Farias, 2006, p. 16).

Não obstante, esse princípio encontra-se disposto de forma clara na Lei nº 11.101/05, alterada pela Lei nº 14.112/20, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, em seu artigo 47⁵.

⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência.

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. (Brasil, 1988).

⁵ Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua

Esse artigo estabelece que o principal objetivo da recuperação judicial da empresa é a manutenção da unidade produtora. Sendo assim, o princípio da preservação da empresa relaciona-se com o estímulo ao exercício das funções empresariais como um assunto de relevante interesse social. Sobre esse tema, Coelho (2008, p. 13) ensina que:

[...] no princípio da preservação da empresa, constituído pelo moderno Direito Comercial, o valor básico prestigiado é o da conservação da atividade (e não do empresário, do estabelecimento ou de uma sociedade), em virtude da imensa gama de interesses que transcendem os dos donos do negócio e gravitam em torno da continuidade deste.

Entendidos os princípios que norteiam esse instituto, torna-se necessário avaliar a forma com que o procedimento de garantia do juízo é aplicado, na prática, durante as Execuções Fiscais.

Assim como qualquer processo judicial, a execução fiscal é inaugurada por meio de uma petição inicial, instruída por seu respectivo título (CDA), documento fundamental para a admissibilidade da demanda (Farias, 2006, p. 18).

Após o juízo de admissibilidade, a LEF, em seu art. 7º, dispõe que o despacho que deferir a inicial ordenará a citação, eventual penhora, arresto, registro de penhora ou arresto e avaliação de bens do citado (Coelho, 2008, p. 14).

A princípio, é possível verificar importante distinção em relação ao ato citatório do procedimento geral da execução de quantia de título executivo extrajudicial, pois que o propósito deste é o pagamento da dívida em três dias ou oposição de embargos no prazo legal sem qualquer garantia em juízo (art. 914, CPC) (Marioni, 2015, p. 197).

No entanto, a citação na execução fiscal é para que o executado salde a dívida em cinco dias ou apresente garantia para impedir o avanço dos atos executórios previstos no art. 11 da Lei nº 6.830/80, bem como para possibilitar a oposição de embargos.

Destaca-se que a modalidade de citação adotada pela Lei de Execução Fiscal é a postal, com o intuito de tornar o processo mais célere. Contudo, excepcionalmente, a modalidade ficta é admissível nesse procedimento, conforme enunciado de súmula editada pelo STJ: “Súmula 414 - A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades” (Lopes, 2019, p. 138).

Quanto à comunicação dos demais atos processuais, a Fazenda Pública será intimada pessoalmente com vista dos autos, de acordo com o que determina o art. 25 da LEF, em consonância com o previsto no art. 183 do CPC, que determina que o início dos prazos para a manifestação da Administração Pública é a partir da sua intimação pessoal. Desta feita, verifica-se um regramento que consagra um benefício processual ao ente público (Farias, 2006, p. 19).

Na ocasião em que a Fazenda Pública figure como exequente, a penhora recairá, em primeiro momento, sobre bens indicados pelo próprio ente e apenas será dada ciência ao executado.

A Lei de Execução Fiscal trouxe uma ordem preferencial de realização da penhora, estabelecida no art. 11, diferindo da regra prevista no artigo 835 do Código de Processo Civil. Apesar de tal previsão legal, o executado poderá demonstrar que o meio executivo por ele apresentado será menos danoso e não prejudicará a satisfação do crédito (Marioni, 2015, p. 203).

Tendo em vista que o principal meio executivo para o fiel cumprimento da obrigação é o dinheiro, é admitido o uso da penhora online, isto é, a constrição judicial de aplicações financeiras por meio de sistema eletrônico. Tal mecanismo encontra guarida no art. 854 do CPC, sendo limitado ao valor exequendo. A princípio, ocorrerá uma indisponibilidade do montante devido, sem o conhecimento antecipado do executado.

Efetivado o bloqueio, o réu será intimado para manifestação, no prazo de cinco dias, podendo alegar eventual indisponibilidade excessiva ou impenhorabilidade da quantia. Denegada a manifestação ou ausente desta etapa, ocorrerá a conversão da importância bloqueada em penhora, devendo o executado ser intimado para ciência deste ato. Quanto aos mecanismos de defesa do executado, os embargos são o meio fundamental, que estão apontados no art. 16 da LEF, com prazo de trinta dias para sua interposição. Constata-se, todavia, que existem três formas de contagem do termo para apresentação dos Embargos à Execução Fiscal.

Conforme os arts. 9º e 16 da Lei nº 6.830/80, verifica-se que o prazo poderá ser computado das seguintes formas: quando o executado garante a execução, conta-se do aludido depósito trinta dias subsequentes; da juntada da prova da fiança bancária contratada pelo executado; a partir da intimação da penhora, isto é, do efetivo cumprimento do mandado, e não da juntada deste aos autos.

O Superior Tribunal de Justiça proferiu diversos julgados acerca das modalidades de contagem do prazo para embargos⁶.

A lei que rege o procedimento de Execução Fiscal prevê a garantia em juízo como requisito de admissibilidade dos embargos. Entretanto, sobreveio celeuma doutrinária sobre a aplicabilidade dessa regra, uma vez que desde o ano de 2006, com o advento da Lei n. 11.382, a oferta de garantia deixou de ser um requisito para propositura dos embargos no processo de execução ordinário (Marioni, 2015, p. 208). E jurisprudência e doutrina majoritárias superaram a controvérsia, fixando que permanece indispensável ao oferecimento dos embargos a garantia do juízo nos termos da LEF.

O fundamento é que tanto a Lei n. 11.382/06, que alterou a regra do CPC/73, como o atual Código de Processo Civil, são leis gerais posteriores. Deste modo, eles não afetam as normas especiais que regulamentam a execução pró-fazendária. Nesse sentido, o julgado do Superior Tribunal de Justiça colaciona⁷.

⁶ PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AOS ART. 165, 458 E 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE 12 PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO. TERMO INICIAL. DATA EM QUE FOI REALIZADO O DEPÓSITO EM DINHEIRO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO. (Brasil, 2008).

PROCESSUAL CIVIL. NULIDADE DO ACÓRDÃO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO. ARTS. 131, 165 E 458, II, DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. TERMO A QUO DO PRAZO PARA EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO MEDIANTE PENHORA. JUNTADA DO MANDADO. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não há nulidade no julgamento se a fundamentação, embora concisa, for suficiente para a solução da demanda. 2. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa a art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF. 3. O termo inicial para a oposição dos Embargos à Execução Fiscal é a data da efetiva intimação da penhora, e não a da juntada aos autos do mandado cumprido. 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (Brasil, 2009a).

⁷ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE 13 EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL. [...] 6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal. 7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do 'Diálogo das Fontes', ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido a alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça [...]. (Brasil, 2013).

Nesse passo, torna-se relevante a análise do efeito suspensivo em sede de embargos, posto que a Lei de Execução Fiscal não especifica sobre essa matéria. Ante a ausência de regramento em lei especial, aplica-se a regra geral, prevista no art. 919, caput, e § 1º, do CPC (Lopes, 2019, p. 140).

De acordo com a inteligência da norma supracitada, os Embargos à Execução não detêm, de forma automática, o efeito suspensivo. Porém, este poderá ser admitido pelo juízo, se requerido pelo embargante e por ele demonstrados os requisitos gerais da tutela provisória de urgência. Ou seja, exigem-se o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* para que sejam assegurados seus direitos na ação de execução pendente⁸.

E cumpre salientar que os embargos têm natureza de ação, não sendo apenas um meio de defesa. Serão, portanto, distribuídos por dependência a um processo de execução fiscal já existente, sendo cabível alegação de qualquer matéria útil à sua defesa.

Superado o tema dos embargos, é relevante abordar, de forma sucinta, os demais meios de defesa cabíveis nesse procedimento executivo.

A exceção de pré-executividade é produto do ilustre doutrinador Pontes de Miranda, que passou a ser admitida pela jurisprudência pátria para que o executado possua a oportunidade de alegar questões de ordem pública, conhecíveis de ofício pelo magistrado. Elas se aplicam desde que sejam matérias que não demandem dilação probatória, isto é, que possam ser demonstradas documentalmente (Farias, 2006, p. 19).

⁸ DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REQUISITOS PARA A ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ). A oposição de Embargos à Execução Fiscal depois da penhora de bens do executado não suspende automaticamente os atos executivos, fazendo-se necessário que o embargante demonstre a relevância de seus argumentos (*'fumus boni iuris'*) e que o prosseguimento da execução poderá lhe causar dano de difícil ou de incerta reparação (*'periculum in mora'*). Com efeito, as regras da execução fiscal não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/1973, que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos Embargos do Devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia, verificação pelo juiz da relevância da fundamentação e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação. [...] a conclusão acima exposta tem sido adotada predominantemente no STJ.

Saliente-se, por oportuno, que, em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/1973, a nova redação do art. 736 do CPC, dada pela Lei 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos -, não se aplica às execuções fiscais, haja vista a existência de dispositivo específico, qual seja, o art. 16, § 1º, da LEF, que exige expressamente a garantia para a admissão de embargos à execução fiscal. Precedentes citados: AgRg no Ag 14.1381.229-PR, Primeira Turma, DJe de 2/2/2012; e AgRg nos EDcl no Ag 1.389.866-PR, Segunda Turma, DJe de 21/9/2011. REsp 1.272.827-PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22/5/2013. Informativo nº 0219. Período: 23 a 27 de agosto de 2004.

Para eliminar qualquer imprecisão sobre o cabimento da exceção de pré-executividade no processo de execução fiscal, o STJ teceu a Súmula 393, cujo enunciado dita que “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” (Lopes, 2019, p. 157).

A peça defensiva em exame traz consigo grandes benefícios ao executado, pois, para sua apresentação em juízo não exige o requisito da garantia, que é imprescindível aos embargos. Além do mais, não está sujeita a prazo, visto que veicula questões de ordem pública que não se convalidam com o tempo.

Outro meio concedido ao executado para resguardar seus direitos em face de uma execução fiscal é através de ações autônomas, tais quais a anulatória. Tais ações não têm caráter de defesa direta, mas possuem resultado equivalente, pois atacam a existência do débito fiscal e, inexistindo este, extingue-se o processo de cobrança executivo (Marioni, 2015, p. 217).

Finalmente, por força do art. 40 da Lei nº 6.830/80, ocorrerá a suspensão do processo quando não localizado o devedor ou bens passíveis de penhora, proporcionando à Fazenda Pública o prazo de um ano para rastreio do executado ou de seus bens. Transcorrido esse período, arquivam-se os autos e inicia-se o cômputo do prazo da prescrição intercorrente. O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 314 nesse sentido: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente” (Marioni, 2015, p. 218).

Em suma, apenas de forma introdutória, este primeiro capítulo teve por escopo abrir os questionamentos sobre a falta de igualdade de tratamento legal conferido em desfavor da figura do contribuinte nas ações de Execução Fiscal. Nos capítulos posteriores, far-se-á o esforço de comprovar tais lacunas (Farias, 2006, p. 20).

Introdutoriamente, neste momento tem-se por objetivo promover várias pesquisas que demonstrem a falta de garantias aos entes privados, dentre as modalidades ofertadas, ofendendo a ampla defesa e o contraditório e constituindo cerceamento de defesa. Não bastasse a força desproporcional entre o Estado e o Contribuinte, aquele detém todas as informações dos contribuintes pessoas físicas ou jurídicas, com muita mais facilidade e acesso do que se fosse uma execução entre particulares, o que justifica ainda menos a exigência de garantia prévia para se

defender. Outros Princípios Constitucionais são afetados em detrimento do direito de defesa serão enumerados (Silva, 2022, p. 23).

A garantia em espécie visa proporcionar maior segurança ao credor de que a dívida será paga. Por isso, conforme mencionado, a Lei de Execução Fiscal determina que o valor seja garantido antes que a matéria possa ser discutida dentro do processo de execução. Por isso, vale analisar com detalhes o dispositivo da lei que trata sobre as modalidades possíveis de garantia⁹:

A primeira modalidade de garantia jurídica elencada pela Lei das Execuções Fiscais consiste no depósito em dinheiro da quantia atualizada do valor do débito em uma conta definida pelo juízo, considerando a devida correção monetária. Assim, caso o processo se encerre a favor da parte exequente, o montante em juízo será utilizado para pagamento do débito. Por outro lado, caso a decisão seja favorável ao executado, este poderá rever o valor depositado.

Realizado o depósito, a obrigação de aplicação de correção monetária ao valor é transferida para a instituição depositária, consoante os artigos 9º, §4 e 32 da Lei de Execuções Fiscais.

Veja-se:

Art. 9º [...]

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

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

§ 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente (Brasil, 1980, *online*).

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

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública

[...].

(Brasil, 1980).

Tendo em vista sua liquidez, geralmente esta é a forma de garantia preferida pela Fazenda Pública. Isso se justifica, pois, em eventual sentença favorável ao exequente, basta que o depósito seja convertido em renda e, assim, destinado definitivamente aos cofres públicos. Com isso, não há necessidade de cobrar posteriormente o valor de uma instituição bancária ou seguradora, por exemplo (Greco, 2005, p. 207).

Em relação à conversão de renda do depósito, vale recordar que esse procedimento pode ser realizado apenas pelo Poder Judiciário, a partir de determinação do juiz para tanto. Sobre esse assunto, Coelho (2018, p. 683) ensina que:

“Os depósitos feitos em juízo não podem ser unilateralmente retirados. Eles suspendem a exigibilidade do crédito, e as decisões judiciais definitivas que declaram a existência do dever de pagar ou que validam os atos de exigência do crédito tributário respaldam a sua conversão em renda, sem ferir nem de longe a dogmática da tributação”.

Por fim, o depósito judicial constitui-se como a modalidade mais onerosa ao contribuinte, visto que este precisa desembolsar de uma vez o valor integral da dívida. Sendo assim, considerando a execução fiscal cuja Certidão de Dívida Ativa perfaz uma quantia exorbitante, o depósito do valor em juízo certamente impactará financeiramente o caixa da empresa ou as contas do indivíduo devedor.

Conforme disposto no artigo 9º, §5º da LEF, a fiança bancária obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional. Com essa finalidade, foi editada a Resolução nº 724/82, posteriormente alterada pela Resolução nº 2.325/96, que consolidou as normas de prestação de garantias pelas instituições financeiras (Brasil, 1996, *online*).

Lopes (2019, p. 79) define Fiança Bancária, nas execuções fiscais, como “garantia do débito prestado por terceiro, no caso, um banco”. Sendo assim, o contribuinte convencionou com uma instituição financeira que esta se responsabilize por eventual pagamento do valor em discussão, ou parte dele¹⁰, e junta a Carta Fiança assinada pelo banco aos autos como garantia da execução.

Portanto, havendo decisão final favorável ao ente público, a instituição pode ser convocada para realizar o pagamento do débito, não podendo requerer benefício de ordem. Para o devedor, a Carta Fiança costuma representar uma opção mais

¹⁰ Nada impede que a fiança seja parcial, devendo, nesse caso, o juízo providenciar que a parte descoberta do débito seja garantida por outro modo, como a penhora de bens.

vantajosa do ponto de vista financeiro, uma vez que realizará o pagamento de determinada quantia à instituição financeira, conforme acordado entre as partes, e esta passará a se responsabilizar pelo montante em discussão e pela correção monetária (Silva, 2022, p. 24).

No caso de Execuções Fiscais de valores exorbitantes, mostra-se muito favorável ao contribuinte poder garantir a execução e apresentar sua defesa sem precisar desembolsar de uma vez todo o valor constante na Certidão de Dívida Ativa.

Tendo em vista que a Fiança Bancária deve garantir o débito durante toda a duração do processo, é entendido pela doutrina e jurisprudência que as fianças devem ser realizadas por prazo indeterminado ou com validade até o encerramento da Execução Fiscal (Paulsen, 2015, p. 602).

Sobre esse tema, vale observar a decisão do Ministro do Superior Tribunal de Justiça Cesar Asfor Rocha, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.216.345¹¹.

Nota-se que a Carta Fiança apresenta uma liquidez menor do que o depósito em dinheiro. Ora, no depósito, o valor do débito já se encontra depositado em juízo, aguardando para ser levantado pela parte vencedora da demanda. Com a Fiança Bancária, deve-se aguardar a realização do pagamento no caso dos Embargos do Devedor serem indeferidos.

Outra modalidade que tem se destacado na atualidade é o Seguro Garantia. Sobre o assunto, Sabbag (2020, p. 1212) ensina que, até março de 2015, entendia-se que o seguro de garantia judicial não poderia ser utilizado nas ações de Embargos à Execução Fiscal, devido ao princípio da especialidade e do rol taxativo à época, do artigo 9º da Lei nº 6.830/80.

Entretanto, houve uma mudança de entendimento em razão do que se determinou na Lei nº 13.043/2014, oferecendo nova redação ao artigo 9º, II, da Lei de Execuções Fiscais. Dessa forma, foi acrescida ao executado a possibilidade de oferecer seguro garantia no processo executivo. Sob essa ótica, tem-se a decisão de

¹¹ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. GARANTIA DO JUÍZO. FIANÇA BANCÁRIA COM PRAZO DETERMINADO. IMPRESTABILIDADE. - Esta Corte tem orientação no sentido de que a carta de fiança bancária com prazo de validade determinado não se presta à garantia da execução fiscal, pois existe o risco de inexistirem os efeitos práticos da penhora oferecida, considerando a notoriedade da afirmação de que os processos executivos fiscais têm longa duração. Agravo regimental improvido. (Brasil, 2012).

17 de março de 2015, de relatoria do Ministro Herman Benjamin da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 1.508.171/SP¹².

De acordo com o disposto no parágrafo único do artigo 848 do Código de Processo Civil, nas execuções em geral, a penhora poderia ser substituída por fiança bancária ou por seguro garantia judicial, desde que o valor não fosse inferior ao débito acrescido de 30% (Brasil, 2015b).

No entanto, o oferecimento e aceitação do Seguro Garantia nas Execuções Fiscais foram regulamentados posteriormente pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional por meio da Portaria nº 164/2014, em que não foi determinada a obrigação do adicional previsto no Código de Processo Civil (Brasil, 2014, *online*).

O Seguro Garantia será apresentado ao juízo por meio da juntada da Apólice de Seguro Garantia. Nesse sentido, a Circular SUSEP nº 232/2003 divulga as informações mínimas que deverão estar contidas na Apólice, nas condições gerais e nas condições particulares dos contratos de seguro garantia, conforme determinado em seu artigo 1º (Greco, 2005, p. 227).

Em relação ao papel de garantidor do débito no processo de Execução Fiscal, são aplicadas às seguradoras as mesmas regras definidas à instituição bancária que apresenta Fiança Bancária, tratadas em tópico anterior.

A penhora é o ato de apreensão e depósito de bens para empregá-los, direta ou indiretamente, na satisfação do crédito executado. Nesse sentido, somente podem ser penhorados os bens que tenham expressão econômica e que não se enquadrem em qualquer das hipóteses de impenhorabilidade.

Em relação à Execução Fiscal, a Lei nº 6.830/1980 determina que a nomeação de bens à penhora deve obedecer à ordem prevista no art. 11¹³.

¹² PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SEGURO-GARANTIA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. LEI 13.043/2014. MODALIDADE EXPRESSAMENTE INSERIDA NA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL. ART. 9º, II, DA LEF. NORMA PROCESSUAL. APLICABILIDADE IMEDIATA. CABIMENTO. 1. Cinge-se a controvérsia a definir se o seguro garantia judicial pode ser utilizado, em Execução Fiscal, como modalidade de garantia da dívida. 2. A jurisprudência do STJ, em atenção ao princípio da especialidade, era no sentido do não cabimento, uma vez que o art. 9º da LEF não contemplava o seguro-garantia como meio adequado a assegurar a Execução Fiscal. 3. Sucede que a Lei 13.043/2014 deu nova redação ao art. 9º, II, da LEF para facultar expressamente ao executado a possibilidade de 'oferecer fiança bancária ou seguro garantia'. A norma é de cunho processual, de modo que possui aplicabilidade imediata aos processos em curso. 4. Não merece acolhida, portanto, a pretensão da Fazenda Pública do Estado de São Paulo de impedir que a dívida seja garantida mediante oferecimento de seguro-garantia. 5. Recurso Especial não provido. (Brasil, 2015a).

¹³ Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

Lopes (2019, p. 162) ensina que, caso o arresto não seja realizado com observância à ordem prevista na Lei de Execução Fiscal, o devedor, devidamente citado, poderá indicar outros bens à penhora, seguindo a ordem disposta no diploma legal. A avaliação a respeito dos bens penhorados pode ser feita pelo oficial de justiça. Entretanto, se houver impugnação, faz-se necessária a nomeação de um avaliador, nos termos do artigo nº 13, § 1º da LEF.

É importante apontar que a ordem disposta no diploma legal pode, excepcionalmente, ser afastada, a considerar o caso concreto. Isso porque o objetivo de tal ordem é a satisfação rápida do débito objeto da execução, em observância à liquidez dos bens possíveis de penhora e o interesse do credor e do devedor (Silva, 2022, p. 26).

Assim, se a peculiaridade do caso e o interesse das partes apontarem para a indicação de um bem à penhora fora da ordem determinada, tal requerimento pode ser deferido pelo juiz¹⁴.

Caso não haja pagamento do débito ou não tenha sido apresentada garantia, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis, conforme disposto no artigo 10 da LEF. Nesse sentido, o artigo 833 do Código de Processo Civil indica o rol dos bens impenhoráveis¹⁵.

IV - imóveis;
 V - navios e aeronaves;
 VI - veículos;
 VII - móveis ou semoventes; e
 VIII - direitos e ações. [...].
 (Brasil, 1980).

¹⁴ AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ARTIGO 11 DA LEF. ORDEM. NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA. DÚVIDA ACERCA DA EXISTÊNCIA DE BEM MÓVEL. REMOÇÃO E ALIENAÇÃO ANTECIPADAS. POSSIBILIDADE. LOCALIZAÇÃO DE BENS PENHORÁVEIS. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. MEDIDA EXCEPCIONAL. ART. 185-A DO CTN. 1 - A ordem do artigo 11 da LEF não é rigorosa, dependendo do caso concreto, a ser considerado pelo juiz, em face do crédito da Fazenda e da situação dos bens do devedor, mormente porque, apesar do art. 620 do CPC dispor que a execução deve se dar do modo menos gravoso ao devedor, também é certo que ela deve ser efetuada no interesse do credor. 2 - [...]. 6 - Agravo de instrumento improvido (Brasil, 2006).

¹⁵ Art. 833. São impenhoráveis:

- I - os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;
- II - os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;
- III - os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;
- IV - os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, ressalvado o § 2º;
- V - os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis

No mesmo sentido, o artigo 30 da Lei de Execução Fiscal dispõe que respondem pelo pagamento da dívida ativa todos os bens e rendas do devedor, inclusive os gravados por ônus real ou clausulados, à exceção daqueles declarados em sede legal como absolutamente impenhoráveis. Tal determinação, inclusive, está de acordo com a disposição quase idêntica sobre o assunto no caput do artigo 184 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁶.

Por fim, a última possibilidade de garantia que pode ser apresentada pelo executado é a indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros. Nesse sentido, é importante recordar que a efetivação da penhora depende da concordância expressa da Fazenda Pública. Caso o exequente não se manifeste previamente sobre a indicação do executado, deverá ser chamado pelo juízo para informar se concorda com a penhora do bem oferecido.

Vale apontar que o terceiro que forneceu o bem em garantia do débito não se torna responsável solidário pelo débito da execução fiscal, de modo que quem responde pela dívida é o bem penhorado. Nesse sentido, caso a discussão da execução seja desfavorável ao executado, o terceiro deverá remir o bem no prazo de 15 dias, depois de intimado, conforme se depreende pelo artigo 19 da referida lei¹⁷.

necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado;

VI - o seguro de vida;

VII - os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;

VIII - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;

IX - os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;

X - a quantia depositada em caderneta de poupança, até o limite de 40 (quarenta) salários-mínimos;

XI - os recursos públicos do fundo partidário recebidos por partido político, nos termos da lei; 26 XII - os créditos oriundos de alienação de unidades imobiliárias, sob regime de incorporação imobiliária, vinculados à execução da obra.

(Brasil, 1973)

¹⁶ Artigo 184: Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (Brasil, 1966).

¹⁷ Art. 19 - Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias: 17 Artigo 184: Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.

Sobre esse assunto, Lopes (2019, p. 166) explica que, como a Lei de Execuções Fiscais não regulou a forma como será realizada a intimação do terceiro garantidor para a remição do bem penhorado, sugere-se a observância das modalidades citatórias previstas no artigo 8º da lei, referente à intimação do executado.

Com a finalidade de obter a profundidade merecida para o assunto em tela, torna-se necessário explicar brevemente o funcionamento das execuções fiscais, bem como a motivação para apresentação de garantias no direito processual brasileiro e elucidar a fundamentação legal desses institutos. Após a devida contextualização, será possível examinar a forma com que o presente tema é tratado no ordenamento jurídico brasileiro.

Entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dispostos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, têm-se a construção de uma sociedade justa, livre, desenvolvida e igualitária, buscando sempre promover o bem para todos os cidadãos. Nesse sentido, é clara a função social do Estado, na medida em que objetiva garantir o bem-estar da população, em observância às necessidades coletivas (Farias, 2006, p. 28).

Como forma de cumprir seu objetivo e de promover uma estrutura social condizente com suas disposições, o Estado precisa arrecadar recursos para proporcionar serviços adequados para a coletividade. Assim, a tributação se apresenta como a principal forma de captação de receita pública, visando a garantir uma sociedade justa e organizada.

Por certo, a cobrança de tributos pode gerar recusas, incertezas e discordâncias. Dessa forma, são extremamente comuns situações em que o contribuinte entende não ser responsável por determinada quantia, ou pela totalidade de algum tributo cobrado pelos entes arrecadadores. Sob essa ótica, quando há ausência de pagamento de crédito tributário líquido e certo, o Fisco pode ajuizar a chamada execução fiscal, objetivando ter sua pretensão satisfeita, a partir da obtenção do montante que julga devido.

Cunha (2016, p. 390) define Execução Fiscal como “um procedimento especial de execução fundada em título extrajudicial para a satisfação de quantia certa”. No mesmo sentido, o autor explica que toda execução deve se fundar em título

executivo que representa uma obrigação líquida, certa e exigível. Assim, as execuções fiscais representam uma forma dos entes arrecadadores cobrarem seus créditos tributários a partir da Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Para melhor compreensão do procedimento, vale observar o conceito de Dívida Ativa elaborado pelo respeitável Sabbag (2020, p. 1212) “A Dívida Ativa é o crédito público, ou seja, todos os valores que a Fazenda Pública tem para receber de terceiros, independentemente de ser de natureza tributária ou não tributária”.

Conforme estabelecido pelo artigo 204 do Código Tributário Nacional, a Certidão de Dívida Ativa goza da presunção de certeza e liquidez, bem como de efeito de prova pré-constituída.

Em síntese, quando o contribuinte não cumprir com sua obrigação tributária, o valor inadimplido será inscrito em dívida ativa da Fazenda Pública. Em seguida, para a cobrança judicial da dívida ativa, será ajuizada uma Execução Fiscal, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a ‘Lei de Execução Fiscal’ (Brasil, 1980, *online*).

Nesse sentido, as execuções fiscais se apresentam como importante meio de arrecadação de receitas. De acordo com os dados do Relatório do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2023, *online*), foram recuperados, pelo poder judiciário, mais de 33 bilhões de reais dos devedores dos entes públicos, levando em consideração apenas o ano base de 2019.

Todavia, o excesso de ações de execução fiscal contribui para o aumento da morosidade e lotação do poder judiciário. Considerando o ano base de 2022, o relatório do CNJ (2023, *online*) apontou que as execuções fiscais representam 48,7% dos processos de execução, aproximadamente R\$ 17,4 bilhões (52,8%) são provenientes da Justiça Federal e R\$ 15,3 bilhões (46,3%) são da Justiça Estadual. Assim, resta clara a importância dessa ação para o poder judiciário, bem como a quantia envolvida no procedimento.

Evidentemente, caso o executado discorde da cobrança de dívida ativa, poderá ofertar a ação judicial de Embargos à Execução Fiscal, disposta no artigo 16 da Lei de Execução Fiscal, momento em que deverá alegar toda matéria útil para sua defesa. Conforme pode-se perceber pelo artigo 3º da LEF, a presunção de certeza e liquidez da Dívida Ativa é relativa, podendo ser refutada.

Sobre a apresentação de provas para defesa nos Embargos à Execução Fiscal, os autores Cassone, Rossi e Cassone (2017, p. 271), ensinam que:

Diante de tais disposições, não basta o executado apresentar, por meio dos embargos, defesa genérica. Para elidir a presunção de liquidez e certeza do título executivo (CDA), além do direito, é preciso que a prova seja inequívoca, robusta, isto é, apresentar documentos que se sobrepõem, total ou parcialmente, ao contido no título executivo.

Chega-se à necessidade de apresentação de Garantia Judicial. Isso porque a Lei de Execução Fiscal determina que, para a oposição de Embargos do Devedor, a execução deve estar garantida, conforme §1º do artigo 16 da referida lei¹⁸.

De uma forma geral, garantir a execução significa que o devedor precisa apresentar ao juízo a condição de satisfazer o crédito tributário, de modo a demonstrar que o exequente receberá o valor devido em face de eventual decisão desfavorável de sua ação de Embargos à Execução.

Vale ressaltar que existe interpretação do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito do artigo 16, §1º da LEF no sentido de que, excepcionalmente, a garantia do juízo para apresentação dos Embargos à Execução Fiscal pode ser relativizada, caso comprovado, inequivocamente, que o devedor não dispõe de patrimônio suficiente para a garantia integral do crédito exequente¹⁹.

De acordo com a Lei de Execução Fiscal, especificamente no artigo 9º, existem distintas formas do executado garantir a execução, sendo estas por meio de depósito de dinheiro, oferecimento de fiança bancária ou seguro garantia, indicação de bens próprios a penhora ou bens oferecidos por terceiros.

A garantia do juízo deve ser mantida enquanto persistir a execução, podendo durar por um período extenso, tendo em vista a morosidade frequente dos processos.

¹⁸ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: [...]

^{1º} - Não são admissíveis Embargos do Executado antes de garantida a execução. (Brasil, 1980).

¹⁹ Recurso especial representativo da controvérsia. Embargos à Execução Fiscal. [...] 'Caso o devedor não disponha de patrimônio suficiente para a garantia integral do crédito exequendo, cabe-lhe comprovar inequivocamente tal situação. Neste caso, dever-se-á admitir os embargos, **excepcionalmente**, sob pena de se violar o princípio da isonomia sem um critério de *discrimen* sustentável, eis que dar seguimento à execução, [...] implicaria restrição dos seus direitos apenas em razão da sua situação de insuficiência patrimonial. **Em palavras simples, poder-se-ia dizer que tal implicaria em garantir o direito de defesa ao 'rico', que dispõe de patrimônio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao 'pobre', cujo patrimônio insuficiente passaria a ser de pronto alienado para a satisfação parcial do crédito.** [...] (Brasil, 2010). (grifos nossos).

5. Nessa linha de interpretação, **deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de Embargos à Execução Fiscal, caso comprovado inequivocadamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo.**

6. Nada impede que, no curso do processo de Embargos à Execução, a Fazenda Nacional diligencie à procura de bens de propriedade do embargante aptos à penhora, garantindo-se posteriormente a execução (Brasil, 2019). (grifos nossos).

Deste modo, a manutenção da execução representa um custo alto para o devedor ao longo da discussão processual (Silva, 2022, p. 27).

Muito embora a Lei de Execuções Fiscais tenha sido criada para oferecer efetividade ao resgate de créditos da Fazenda Pública – celebrando o princípio da satisfação do direito do credor – essa busca encontra limitações irrenunciáveis: as garantias constitucionais do processo e os direitos fundamentais dos contribuintes, as quais advêm do que a doutrina denominou de Constitucionalização do Processo Civil.

Nesse fenômeno, os doutrinadores elencam uma maior observância do legislador aos direitos e garantias fundamentais dos jurisdicionados. Por isso, essa maior preocupação do Poder Legislativo em tornar o Processo um meio de concretização das garantias dispostas na Constituição Federal tornou a valorar os princípios nela contidos. Dentre eles, destaca-se o devido processo legal substantivo (Marioni, 2015, p. 221), o qual, em sua roupagem material, atua como uma ferramenta garantidora de direitos, que tem por objetivo supremo defender os jurisdicionados contra normas e entendimentos opressivos – do qual, ainda, podem ser extraídos os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Assim, conjuntamente, esses princípios buscarão por um equilíbrio entre o exercício do poder estatal e a preservação dos direitos fundamentais do cidadão – ou, para o objeto deste estudo, o contribuinte – diante de eventual arbitrariedade, seja estatal, judicial ou legislativa. Assim, o devido processo legal material busca adequar os meandros legislativos ao Direito, com o senso de justiça e efetividade, conforme o Ministro Carlos Velloso manifestou no seu voto nos autos da ADI nº 1.511-7/DF²⁰:

Com isso, é notório que o viés substantivo do devido processo legal não permitiria que fosse recepcionada norma que impõe preferência entre diferentes modelos de garantia, com iguais capacidades de liquidez, embora o primeiro na ordem preferencial oferte maiores danos ao Contribuinte. Observa-se, portanto, que não há nexo evidente entre a preferência ao depósito em dinheiro e a satisfação do crédito tributário, de modo que outros meios ofereceriam a mesma segurança de pagamento – objetivo principal da garantia. Além disso, é perceptível frontal desacordo entre a

²⁰ *Due process of law*, com conteúdo substantivo – *substantive due process* – constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (*reaso-nableness*) e de racionalidade (*rationality*), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexo com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, *due process of law*, com caráter processual – *procedural due process* – garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa. (Brasil, 1996a).

referida norma e a razoabilidade, dado o dano causado ao devedor (Silva, 2022, p. 27).

Por outro lado, reconhece-se a necessidade do Estado em arrecadar os fundos inadimplidos, com vistas a garantir um extenso rol de direitos básicos de todos os cidadãos. Não obstante a opção legislativa de apoiar a Fazenda Pública no resgate de créditos, não se pode olvidar que, em um Estado Democrático de Direito, há, inequivocamente, o império da isonomia – um de seus princípios mais caros na ordem constitucional. Esse princípio, dentro do Processo Civil e de sua acepção formal, trata de ofertar igualdade às partes litigantes, tratando os iguais como tais e os desiguais na medida de sua desigualdade. Ademais, o referido conceito de igualdade é trazido ao processo para assegurar aos litigantes a paridade de tratamento, dos meios de defesa, aos deveres e aos ônus (Farias, 2006, p. 29).

Desta maneira, vê-se que a Lei de Execuções Fiscais elencou numerosos privilégios em prol da Fazenda Pública, sob o Princípio da Utilidade do Processo. Por ele, entende-se que o processo deve ser o meio adequado, eficiente, rápido e proveitoso para que o credor possa receber o que lhe é de direito, com o menor dano ao vencido (Farias, 2006, p. 29).

É uníssono entre a doutrina que foi a intenção do legislador promover uma série de privilégios à Fazenda em detrimento dos particulares, notadamente em que há uma espécie de tratamento desigual entre as partes. É possível reconhecer que a lei de execuções fiscais é alvo de questionamentos no que tange a sua compatibilidade com as garantias expressas na Constituição Federal de 1988, bem como com os princípios processuais, conforme propõe Sundfeld (2003, p.19):

A execução fiscal coloca-nos diante de um problema teórico, qual seja, o de compreender em que medida é lícito e legítimo que ela exista com as características processuais que, segundo a lei, se revestem. Há ou não desequilíbrio no tratamento das partes, quais sejam, a exequente pública e o executado do crédito público? Esse desequilíbrio viola os valores constitucionais, como o princípio do devido processo legal ou o direito de propriedade privada?

Tem-se, então, que a adoção de extensos privilégios concedidos à Fazenda pela lei de execuções fiscais está distintamente afastada dos objetivos perseguidos pela Carta Magna brasileira, especialmente quando se discute os princípios do devido processo legal e da isonomia. Cabe ressaltar, ainda, que eles possuem análise mandatória, de modo que devem ser sempre considerados no caso concreto, com exceção dos casos em que seja necessário diminuir a proteção judicial, a fim de

manter a existência do Estado ou a ordem democrática (Alexy, 1997 *apud* Pacheco, 2017, p. 21).

Sabe-se, à vista disso, que a execução fiscal não possui poderes para, sozinha, determinar ou sequer contribuir com o desmantelamento da ordem democrática ou estatal e, assim, que a recuperação de créditos tributários não poderia ensejar a desconsideração dos Princípios Constitucionais frente às regras estabelecidas na LEF. Em interpretação mais extensa, se a lei 6.830 fosse considerada como uma expressão do princípio da supremacia do interesse público, ainda não poderia haver ponderação suficiente para apagar os direitos processuais contidos na Constituição, a liberdade de exercício de atividade econômica, a isonomia, o devido processo legal, e tantos outros princípios frente à necessidade de “exação tributária mais célere”. Mais do que isso, a aplicação do Princípio da Utilidade para o credor não possui o condão de criar um tratamento discriminatório e arbitrário, ainda que em nome do interesse público (Pacheco, 2017, p. 21).

Nessa esteira, não é possível admitir que o Estado, em sede das Execuções Fiscais, possa assumir papel precipuamente autoritário, ignorando a viabilidade econômica do contribuinte.

Ademais, destaca-se que o referido instituto está positivado no sétimo artigo do Código de Processo Civil e transita por todo o ordenamento, sendo imperativo por todo o curso processual. Por essa razão, acredita parcela da doutrina (Theodoro Junior, 2017, p. 5) que a isonomia “chega, mesmo, a impor ao juiz o dever funcional de assegurar, sempre, às partes ‘igualdade de tratamento’, enquanto tramitar a causa em juízo”.

Diante disso, é possível concluir que o Juiz possui o dever intransponível de examinar se estão sendo observados os direitos e as garantias das partes. Cabe ao magistrado, de ofício, verificar se as garantias fundamentais, que são pressupostos do processo, estão sendo respeitadas.

1.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À EXECUÇÃO FISCAL

Posto a origem e os procedimentos da LEF ; neste tópico, analisam-se os limites da aludida lei perante a Constituição Federal de 1988. Em conformidade com Machado (2015, p. 48), destaca-se que “[...] a Constituição é o instrumento jurídico de organização do Estado, que é, repita-se – o maior centro de poder existente no mundo,

em nome do qual atuam as autoridades; e a Constituição é o limite para o poder a estas atribuído”.

Importante o entendimento, que se tem a partir do excerto acima, de que a Constituição atua como limitadora do poder Estatal, gozando de supremacia, visto sua essencialidade em um ordenamento jurídico. Desta feita, seguindo pela mesma doutrina, tem-se também que:

Se o ordenamento jurídico tem uma Constituição – como tal entendido o conjunto de normas de máxima hierarquia – e esta faz referências aos tributos, essas referências devem ser atendidas como limitações aos que elaboram normas de hierarquia inferior, em razão da superioridade hierárquica da norma em que estão albergadas (Machado, 2015, p. 48).

A Constituição de 1988 impôs novos parâmetros ao processo executivo, reforçando a importância da isonomia, do contraditório e do devido processo legal²¹.

Pode-se, conjuntamente, conferir que todas as normas do ordenamento jurídico estão adstritas à formatação hierárquica inaugurada por uma Constituição Federal. Esta goza de supremacia e deve ser respeitada²², sob pena da norma hierarquicamente inferior que infringi-la ser anulada.

O atual ministro do STF Alexandre de Moraes, assevera em relação à interpretação das normas Constitucionais, da seguinte forma

A supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a interpretação de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequada à Constituição Federal [ref.].

Feitas essas balizas, cabe ressaltar que a LEF não foi elaborada e criada na vigência da atual Constituição de 1988. A lei de execução fiscal nº. 6.830 data de 22 de setembro de 1980 e, portanto, com origem albergada pela Constituição de 1967.

Pela situação peculiar, entende-se que, como a LEF adentrou no novo ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição de 1988, ela se limita pela mesma

²¹ O Supremo afirmou que os privilégios processuais da Fazenda devem ser compatibilizados com os direitos fundamentais ao contraditório e à ampla defesa (Brasil, 2002a).

No seu *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*, Barroso observa que a Constituição exige reinterpretação dos institutos processuais à luz da dignidade da pessoa humana e do acesso à justiça (Barroso, 2021).

²² Para Hugo de Brito Machado: “Da Supremacia Constitucional, que coloca a normas pela Constituição albergada fora do alcance do legislador ordinário, decorre a importância do conceito de “âmbito constitucional de tributo”, que pode ser tratado como um conceito da teoria geral do direito, na medida em que não se esteja a considerar determinado ordenamento jurídico, mas todos os ordenamentos jurídicos em que a Constituição estabeleça normas limitativas da competência para instituir e cobrar tributos, a serem obedecidos pelo legislador.” (Machado, 2015, p. 53).

Constituição que a acolheu. Afinal, como demonstrado, a Constituição goza de Supremacia hierárquica e a interpretação do ordenamento jurídico se deve a ela. Assim, como já salientado anteriormente, a LEF foi introduzida ao novo ordenamento jurídico, inaugurado pela CF de 1988, através do princípio da recepção²³.

Contudo, o fato da LEF adentrar no ordenamento jurídico atual através da recepção não concede à ela ultrapassar quaisquer limites determinados pela Constituição. Uma vez que pelo princípio da recepção a condição de possibilidade para tal é a consonância da Lei anterior aos ditames da Nova ordem jurídica. No caso, aquela inaugurada pela Constituição de 1988²⁴.

Não quer dizer, portanto, que a LEF, por ter sido recepcionada, não possa ter seu conteúdo ou sua aplicabilidade (quanto ao modo de aplicar a lei) inconstitucional. Neste sentido, é inconstitucional tudo aquilo que afronta ou está em desacordo com a letra da Constituição e seus preceitos basilares, com destaque para os Princípios Constitucionais.

É sabido que a Lei recepcionada pela Constituição não é suscetível de Ação Direta de Inconstitucionalidade, mas sim mera declaração de não recepção da Lei, levando à revogação dela²⁵, ou a ADPF, arguição de descumprimento de Preceito Fundamental.

Sucintamente pode-se pontuar os princípios básicos que regem não só a execução fiscal, bem como o direito tributário, como o da legalidade, supremacia do interesse público, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia (ou igualdade), da capacidade contributiva, da vedação do efeito confiscatório, da imunidade de tráfego, da imunidade recíproca, da uniformidade geográfica e da não discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens.

²³ Palavra entendida no sentido de ACEITAÇÃO.

²⁴ Pelo entendimento da Exma. Desembargadora Federal Danielle Cavalcanti: “ Com base neles, considera-se que as normas jurídicas do ornamento pregresso apenas são válidas se forem expressa ou tacitamente recepcionadas pela nova Constituição. Essa parte do direito infraconstitucional antigo que está em consonância com a nova Carta magna e foi por ela admitido continua a vigorar e produzir efeitos. As normas anteriores, contudo, que forem incompatíveis com a nova ordem são por ela revogadas.” (Brasil, 2002b).

²⁵ No entendimento de Pedro Lenza: “Nessa situação, acrescente-se, admite-se a realização de controle de constitucionalidade via ação direta de inconstitucionalidade genérica, por falta de previsão no art. 102, I, “a”, da CF/88, permitindo-se, apenas alegar que a norma não foi recepcionada. Deve-se destacar, desde já, que, apesar de não ser cabível o aludido controle de constitucionalidade concentrado pela via da ação direta de inconstitucionalidade genérica, será perfeitamente cabível a arguição de descumprimento de preceito fundamental, introduzida pela lei n. 9882 de 03.12.1999...” (Lenza, 2012).

Seja quanto a sua materialidade, ou quanto sua instrumentalização equivocada no mundo fenomênico, a LEF pode sim afrontar a Constituição e os princípios por ela esculpidos e, conseqüentemente, os direitos fundamentais dos Contribuintes. Assim, observa-se que a letra da Constituição e seus princípios devem ser respeitados, a fim de conferir a eficácia legal e procedimental da LEF e da própria relação jurídica entre Estado e Contribuinte.

CAPÍTULO 2 - AS GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

2.1 OS PRIVILÉGIOS E AS GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS REFLEXOS NA EXECUÇÃO FISCAL

Na Grécia Antiga, Aristóteles já afirmava: O homem é um animal político. Pode-se acrescentar que, além de político, o ser humano é também necessariamente um animal social.

Devido à sua fraqueza biológica, a espécie humana jamais sobreviveria às intempéries naturais se não fosse o surgimento da civilização e da vida em sociedade. Para assegurar a satisfação das necessidades individuais e sociais surgiu a figura político-jurídica do Estado, entidade acima dos homens e que, representando a coletividade deles, garantiria a realização da chamada "vontade geral". Esta é concebida por Rosseau (2002, p. 99) como um somatório de todas as vontades individuais, mas que, na verdade, é diversa destas, sendo-lhes superior por se destinar a assegurar o bem-estar de toda a coletividade.

Para garantir a sobrevivência do ente estatal e para se fazer possível o atendimento de todas as necessidades exigidas pela vida em sociedade, o Estado necessita de recursos provenientes da contribuição de cada cidadão em particular. Tais recursos, pelo menos em tese, serão transformados e revertidos a todos na forma de obras, bens e serviços públicos (Mello, 2010, p. 61).

De acordo com Machado (2005, p. 48): “Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira”. Para alcançar seus objetivos, ele precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos.

O verbo “tributar” teria sua origem etimológica no latim *tribuere*, que significa dividir por tribos, dividir, repartir, distribuir. O tributo seria o resultado da ação estatal de tributar, indicando o encargo a ser repartido entre as diversas tribos e entre os diversos súditos. O súdito “contribuiria” para as ações estatais, já que o destinatário final delas seria ele mesmo, pois elas se destinariam a beneficiar toda a sociedade (Dallari, 2002, p. 388).

Os tributos (ou contributos) seriam depositados metaforicamente num grande cesto arrecadatório. Aliás, outro não é o significado etimológico da palavra “Fisco”

senão "grande cesto". O Fisco seria a enorme cesta arrecadatória onde todos os cidadãos depositariam a sua contribuição para o bem-estar social (Justen Filho, 2011, p. 113).

Acontece que nem todo cidadão é dotado dessa consciência e dever cívico. Muitos desejam escapar dessa obrigação social de contribuir com parte da riqueza por eles gerada e se abster de contribuir para a obtenção da meta final que é o bem-estar coletivo. De acordo com os ensinamentos de Bonavides (1976, p. 51), para evitar e inibir tais comportamentos, o Estado necessitou criar sistemas repressores de tais condutas e muitos foram os mecanismos utilizados ao longo da história.

Os primeiros mecanismos utilizados para reprimir tais comportamentos eram condizentes com o modelo de Estado adotado na antiguidade. Assim, devido ao fato de o soberano exercer o poder de forma quase absoluta, uma falta com os deveres tributários corresponderia a uma ofensa ao próprio soberano, muitas vezes considerado como representante de Deus (ou até o próprio Deus como no caso do Faraó no Egito Antigo) (Bonavides, 1976, p. 51).

A pena para tais ofensas era normalmente a morte, executada das maneiras mais cruéis e exemplares possíveis. A pena de morte sem dúvida foi o primeiro e mais primitivo mecanismo utilizado pelo Estado para assegurar o adimplemento das obrigações fiscais.

Outras penas foram utilizadas ao longo da História, muitas delas de natureza desumana e degradante, tais como as penas de tortura, prisão perpétua, humilhações públicas, punição dos familiares do devedor, transformação do faltoso em escravo, entre outras.

Posteriormente, com o desenvolvimento de um pensamento mais humanista e jusnaturalista, passou-se a valorizar mais a dignidade da pessoa humana. O Jusracionalismo questionou bastante a crueldade das penas e começou a se desenvolver e utilizar mais os estudos sobre os princípios de Direito Natural da Razoabilidade e da Proporcionalidade (Marins, 1998, p. 23).

Assim, as penas para quem deixava de pagar tributos passaram a ser menos degradantes. Passou-se a questionar mais as causas para o inadimplemento da obrigação tributária, colocando em patamares diferentes os contribuintes que se tornavam inadimplentes devido às vicissitudes da atividade econômica ou por ocasião de intempéries naturais e os indivíduos que dolosamente procuravam escapar do dever social de pagar o tributo através de todas as espécies de fraudes imagináveis.

Com a evolução do Estado Democrático de Direito, extinguiu-se, na maioria dos Estados ocidentais, a pena de morte em casos de inadimplemento de obrigação tributária. Nos casos de devedores que não tinham o dolo deliberado de fraudar a arrecadação fiscal, reservaram-se principalmente às sanções patrimoniais, já que passou a vigorar o princípio de que "o patrimônio do devedor, e só o patrimônio do devedor, é que será a garantia de seus credores". Aboliu-se, então, o sistema de prisão civil por dívidas, ressalvados apenas em alguns casos previstos constitucionalmente (Marins, 1998, p. 24).

Nos casos em que o devedor deliberadamente deseja se esquivar da obrigação de pagar os tributos, continuou o Estado punindo tal conduta nociva através do Direito Criminal. Para tanto, ele tipifica certas condutas como crimes de sonegação fiscal, porém agora sendo assegurada a ampla defesa e o contraditório, além da oportunidade de ocorrer a extinção da punibilidade penal se houver o pagamento integral do tributo.

De acordo com as lições de Dallari (2002, p. 392), para se adequar ao desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, o Estado teve que renunciar aos mecanismos repressores que fossem de encontro à dignidade da pessoa humana e à razoabilidade e proporcionalidade.

Isso significa que ele teve que desenvolver mecanismos outros, num complexo sistema de garantias, privilégios e preferências de quem é possuidor de crédito fiscal. Tudo isso a fim de resguardar, de forma compatível com a evolução do Direito, a atividade de tributação e arrecadação de recursos para se atingir o bem-estar social.

O CTN (Código de Tributação Nacional) em seu capítulo VI enumera uma série de garantias e privilégios de quem possui crédito tributário. Essas, no entanto, não excluem outras garantias ou privilégios que porventura possam ser atribuídos ao Fisco, seja em outras seções do CTN, seja em outras normas legais específicos, em função da natureza do tributo a que tais leis possam se referir. Portanto, é permitido ao legislador federal, estadual ou municipal, estipular outras garantias para o crédito tributário, além das previstas no CTN (Coelho, 2005, p. 68).

Essa é a inteligência do artigo 183 do CTN que prossegue afirmando em seu parágrafo único, que a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não tem o condão de alterar a natureza deste nem a da obrigação tributária que lhe corresponda.

Assim, se for atribuída ao crédito tributário uma garantia de natureza real ou fidejussória, nem por isso será alterada a sua natureza, não deixando de ser tributário para se transmudar em hipotecário ou pignoratício, em função da garantia que lhe tenha sido atribuída. Até mesmo porque se tal ocorresse, teria o condão de alterar a posição hierárquica ocupada pelo crédito tributário no quadro geral de credores do processo falimentar.

Tais vantagens, de acordo com o artigo 141 *in fine* do CTN, são matéria sob reserva de lei (o que constitui por si só outra garantia), não podendo ser dispensadas discricionariamente pela autoridade administrativa, sob pena de responsabilização pessoal (Coelho, 2005, p. 73).

De acordo com o professor Celso Cordeiro Machado (*apud* Amaro, 2013, p. 470) se, porventura um terceiro pagar a dívida de um contribuinte ou responsável para com o Fisco, sub-rogando-se no lugar da Fazenda Pública, o crédito que terá ao exercitar contra o contribuinte devedor o seu direito de regresso, não será possuidor das garantias pertinentes ao crédito tributário. Afinal, elas são inerentes à Fazenda Pública, sendo de interesse coletivo que existam, pois o produto originado da arrecadação de tributos é, em última instância, revertido para toda a sociedade.

Por isso Amaro (2013, p. 470), citando Machado, arremata: “As garantias do crédito tributário - registra Celso Cordeiro Machado - não se transferem para o terceiro que pague a dívida tributária, na condição de responsável”.

A regra no ordenamento jurídico é a de que o patrimônio do devedor responde por suas dívidas, sendo, a garantia de seus credores. Diferentemente do que acontecia na antiguidade, onde a responsabilidade era pessoal, o patrimônio do devedor, e apenas seu patrimônio, é que poderá responder por suas dívidas.

Em regra, todo o patrimônio do devedor é apto a responder pela totalidade de seus débitos, à exceção de alguns bens que, em função ao princípio da dignidade da pessoa humana, são impenhoráveis. Um exemplo são os bens de família, conforme a Lei 8009/90.

O CTN, em seu artigo 184, nada mais faz do que reafirmar essa regra geral adaptando-a às peculiaridades do crédito tributário ao afirmar que:

Art. 184: Sem prejuízo dos créditos especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da

constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (Brasil, 1966, *online*).

O objetivo do CTN é tornar inoponíveis ao Fisco as cláusulas de direito privado celebradas por particulares que disponham sobre a inalienabilidade, incomunicabilidade ou impenhorabilidade de certos bens.

Não é que tais cláusulas percam sua validade, pois elas podem muito bem ser opostas a credores privados. O que o CTN afasta é a possibilidade de oposição dessas cláusulas ao Fisco, que serão tidas como não escritas quando da cobrança de dívidas tributárias, sendo ressalvadas apenas as impenhorabilidades absolutas, tais como o bem de família e os instrumentos de profissão. Ambos os casos decorrem de comando legal e visam preservar a dignidade da pessoa humana e o valor social do trabalho relativos ao devedor.

Observe-se que o artigo 184 do CTN, antes das mudanças ocasionadas pela nova lei de falências, dizia que respondiam pelas dívidas tributárias inclusive os bens gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual fosse a data da constituição do ônus ou da cláusula (Dallari, 2002, p. 341).

Assim, coadunando com o comando legal, a doutrina era uníssona ao afirmar que não importava se o direito real de garantia ou as cláusulas de impenhorabilidade ou inalienabilidade tivessem sido constituídos bem antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Pois, no caso de não haver bens no patrimônio do devedor para atender a todos os credores, ainda assim o crédito tributário ocupava uma posição hierárquica superior na classificação dos créditos, com o Fisco devendo ser satisfeito antes dos demais credores. Ele ficava atrás apenas dos credores de direitos oriundos da legislação trabalhista e os decorrentes de acidentes de trabalho.

Ilustrativa é a posição de Amaro (2013, p. 471) ao afirmar que: “É irrelevante a data de constituição do ônus ou do estabelecimento das referidas cláusulas. Isso implica dar ao crédito tributário preferência, por exemplo, sobre um crédito civil hipotecário, ainda que a obrigação tributária seja posterior à data da hipoteca”.

Também ilustrativa do pensamento corrente à época é a opinião de Machado (2005, p. 239):

É irrelevante a data de constituição do ônus ou da cláusula. Assim, mesmo que o ônus real ou a cláusula de inalienabilidade, ou impenhorabilidade, seja anterior à data de constituição do crédito tributário, o bem onerado responderá pelo crédito tributário. Somente prevalece contra o crédito tributário a impenhorabilidade absoluta decorrente de lei.

Com o advento da nova lei de falências, os créditos com garantia real passaram a ocupar posição hierárquica superior ao crédito tributário, devendo ser satisfeitos logo após os créditos decorrentes da legislação trabalhista e ficando à frente do Fisco.

Já em relação às cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade decorrentes da vontade de particulares, estas permanecem na situação em que sempre se encontraram: não podem ser opostas ao Fisco independentemente da data de sua constituição ser anterior ao fato gerador da obrigação tributária. São opostos à Fazenda Pública apenas os casos de impenhorabilidade absoluta decorrentes de lei.

Coelho (2005, p. 884) alerta para a válvula de escape da alienação fiduciária em garantia, que escapa da constrição prevista no artigo 184. É valiosa a lição do insigne mestre:

É que na trama jurídica da alienação fiduciária, trilateral, o vendedor entrega a coisa ao comprador (compra e venda), embora esta não lhe pertença, porque o domínio passa ao financiador. Não se trata de direito real sobre coisa alheia. O mesmo raciocínio há de ser feito em relação à venda com reserva de domínio em relação jurídica bilateral. Em ambos os institutos, somente a posse é transferida aos adquirentes dos bens. Não pode a Fazenda Pública forrar-se em bens cujo domínio é de terceiros. Cabem Embargos de Terceiro possuidor.

De fato, na alienação fiduciária em garantia, o verdadeiro proprietário é a instituição financeira que financia a compra do bem. Porém, ela permanece apenas com a posse indireta, já que a posse direta fica com o adquirente do objeto financiado. Diz-se que a propriedade da instituição financeira é resolúvel, pois, assim que o possuidor direto do bem terminar de pagar as prestações existentes no contrato, ficará com a propriedade plena, resolvendo-se o domínio que a instituição financeira exercia sobre a coisa. Só então o adquirente poderá se proclamar como proprietário.

Porém, até a quitação das parcelas, o domínio, embora resolúvel, é da instituição financeira e no caso do adquirente estar devendo tributos às Fazendas Públicas, estas não podem arrecadar o bem alienado em garantia para saldar seus débitos porque na realidade trata-se de bem de terceiro. Sujeitam-se ao recurso de Embargos de Terceiros (Assis, 2002, p. 911).

A solução utilizada pelas Fazendas Públicas é realizar penhora não sobre o bem, já que pertence à terceiro, mas sobre os valores já pagos pelo adquirente devedor de tributos.

Dessa forma, se a instituição financeira retomasse o bem, resolvendo o contrato de alienação fiduciária por culpa do devedor, ela teria que devolver ao consumidor-devedor contribuinte as parcelas já pagas por ele ao longo do contrato, descontadas, é lógico, as perdas e danos decorrentes da resolução contratual, como por exemplo, a deterioração do bem. Sobre o eventual valor a ser devolvido ao consumidor-devedor-contribuinte é que poderá o Fisco assenhorar-se para o pagamento dos débitos fiscais.

2.2 A PRESUNÇÃO RELATIVA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CDA: O DIREITO A DEFESA E O DEVIDO PROCESSO LEGAL

O artigo 586 do CPC (Código de Processo Civil) estabelece que a execução fundar-se-á sempre em título executivo de obrigação certa, líquida e exigível (Brasil, 2015b).

A obrigação é certa quando não há controvérsia quanto à existência do crédito. Essa certeza decorre, normalmente, da perfeição formal do título, ou seja, do atendimento de regras formais legalmente pré-determinadas. A partir do momento em que o legislador atribuiu força executiva a determinado documento, passa-se a considerar que o crédito contido no referido documento é dotado de certeza. Neste caso, é preciso apenas preencher todos os requisitos formais estabelecidos para sua formação. Em suma, se o título executivo estiver formalmente perfeito, atendendo a todos os requisitos legais de sua formação, será certo o crédito nele contido (Barros, 2016, *online*).

A liquidez, por sua vez, decorre da determinação do valor e da natureza do crédito exigido no título. A obrigação não deixa de ser líquida, entretanto, por não apontar o montante da dívida. Basta pelos elementos contidos no título e por simples cálculo aritmético, chegar ao valor devido.

A obrigação contida em título extrajudicial, como a CDA (Certidão de Dívida Ativa), tem sempre de ser líquida para ensejar a execução. Não existe liquidação de título extrajudicial, mas apenas os títulos judiciais podem ser ilíquidos, casos nos quais deverão passar pelo procedimento de liquidação de sentença antes de serem executados.

Com referência aos créditos da Fazenda Pública e, por extensão, aos das autarquias, a inscrição constitui prévia constatação administrativa da legalidade da

dívida ativa, quanto à existência e ao seu valor, assim como aos adicionais incidentes, tais como juros, multa, correção ou outros encargos legais. Daí decorre a presunção de certeza e liquidez da obrigação constante da CDA, como previsto no artigo 3º da Lei de Execução Fiscal (Pacheco, 2017, p. 28).

A exigibilidade diz respeito à dívida vencida e não paga pelo devedor. Assaz pertinente é, entretanto, documentar a posição de alguns autores de que o inadimplemento não é requisito da execução - embora o próprio CPC, pela sua apresentação formal do assunto, assim o demonstre²⁶, já que a presença dele está ligada ao próprio mérito. E, para isso, argumentam que “pode ocorrer a instauração legítima da atividade executiva sem que o demandante seja titular do direito material afirmado” (Câmara, 2006, p. 168). Por esse motivo, criou-se o instituto dos Embargos do Executado, como meio de defesa da cobrança de eventuais créditos indevidos.

Se a obrigação estiver sujeita a condição ou termo, somente com a verificação de um dos dois institutos é que o crédito ter-se-á tornado exigível.

Além desses requisitos gerais referentes a todo título executivo, há alguns requisitos específicos relacionados à CDA, previstos no artigo 2º, §6º da LEF: o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; 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; a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; 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; a data e o número da inscrição no Registro de Dívida Ativa; e o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

A Dívida Ativa pressupõe: crédito exigível e não pago no vencimento; apuração de sua certeza e liquidez pelo órgão competente; inscrição em registro próprio, que constitui ato de controle administrativo de legalidade; e a respectiva certidão (Pacheco, 2017, p. 43).

O artigo 2º da Lei nº 6.830/80, a Lei de Execução Fiscal, prevê que a Certidão da Dívida Ativa conterá, dentre outros elementos: o valor originário do crédito. o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora. correção monetária e outros encargos

²⁶ O CPC, na estrutura formal de seu Capítulo III, Título I, do Livro II referente ao processo de execução, apresenta dois requisitos necessários para realizar qualquer execução: o título executivo e o inadimplemento.

previstos em lei (nos casos de dívida tributária) ou contrato (nos de dívida não-tributária), de modo que a fluência desses não elida a liquidez e a certeza do crédito.

O próprio requisito da liquidez do título exige, ainda, que seja nele aposta a indicação, se for o caso, de estar a dívida, no ato de inscrição, sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo momento legal e o termo inicial para o cálculo. Dessa forma, garante-se um maior controle, pelo devedor e pelo juiz, sobre a correção do valor executado.

A atualização monetária diz respeito a “compatibilizar o valor da moeda à conjuntura atual, de modo que permaneça ela com o mesmo valor originário” (Pacheco, 2017, p. 45). E continua ainda o mesmo autor a discriminar que os juros de mora são previstos no artigo 161 do CTN, segundo o qual “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.” Verifica-se, portanto, que os juros devem ser contados a partir do vencimento da obrigação tributária e não da citação do devedor.

A cobrança judicial do crédito tributário (ação de execução fiscal) não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. Essa é a dicção do caput do artigo 187 do CTN. Isto significa que a Ação de Execução Fiscal regulada pela Lei 6830/80 pode ser proposta e prosseguir normalmente, não sendo atraída pela competência universal do juízo falimentar, por exemplo.

Para o professor Amaro (2013, p. 485), essa não sujeição do crédito tributário ao concurso de credores é decorrência lógica do privilégio de sua posição hierárquica no quadro de credores.

Quando um mesmo devedor possui vários credores, mas encontra-se em posição de solvabilidade, possuindo bens suficientes para satisfazer a todas as suas dívidas, não ocorrerá o concurso de credores.

Contudo, quando o devedor é insolvente, ocorrerá o concurso e será estabelecida uma hierarquia entre os créditos a fim de serem satisfeitos segundo o princípio da *Par Condicio Creditorum*. Ou seja, os credores de maior hierarquia receberão seus créditos prioritariamente aos que ocupam posição inferior na escala hierárquica do quadro de credores.

Para tanto, é preciso unir todos os credores em torno de um mesmo juízo, por isso fala-se em competência universal do juízo falimentar, pois este atrai todas as

execuções já propostas ou que ainda serão propostas contra o devedor em processo de falência. Há exceções, como o caso das execuções fiscais, que escapam a esse concurso de credores a ser estabelecido no juízo concursal.

A esse respeito escreve Baleeiro, citado por Coelho (2005, p. 886):

O credor fica impossibilitado de iniciar ou prosseguir a execução contra o devedor insolvente que tem outros credores. Deverá habilitar-se no processo de concurso de credores se o devedor não estiver sujeito à falência ou no desta ou concordata se ele for comerciante.

[...]

Em princípio o credor de defunto penhora 'no rosto dos autos' do inventário, a fim de que, na partilha, lhe seja aquinhado numerário para seu pagamento.

[...]

Mas a Fazenda Pública não está sujeita a esses processos de que se não podem se eximir os credores de direito comum.

Portanto, as Fazendas Públicas executam diretamente os seus créditos no juízo especializado mediante a ação de execução fiscal. Segundo Coelho (2005, p. 887): “as Fazendas executam, soberanamente, os bens do devedor insolvente e do espólio, porque os seus créditos, tirantes os trabalhistas e os alimentares, possuem privilégios que se sobrepõem aos de toda a comunidade dos credores”.

Atualizando o grande mestre, após a nova lei de falências e a lei complementar nº 118, ambas de 2005, os créditos fiscais agora se situam um degrau abaixo na escala hierárquica de preferências, atrás dos credores trabalhistas e dos possuidores de créditos com garantia real. Ainda segundo Coelho (2005, p. 887):

[...] a Fazenda, na execução fiscal, ataca a massa falida, o concordatário, os recursos do concurso de credores e o espólio, arrancando bens e rendas do vórtice concentracionário dos juízos universais (*vis attractiva*) para fazer recair sobre eles o peso de seus privilégios e preferências. Em curso as execuções fiscais, sobrevivendo quaisquer desses concursos, a Fazenda neles não tem que se habilitar. Pode, prioritariamente, reservar bens suficientes à satisfação de seus créditos e dos acréscidos.

Assim, mais um privilégio dos créditos fiscais é essa não sujeição à universalidade dos juízos concursais que, em regra, atraem para sua competência todas as execuções presentes e futuras propostas contra o mesmo devedor sujeito à execução concursal, seja ela a falência ou a insolvência civil.

As execuções fiscais propostas não serão reunidas no processo concursal de falência ou insolvência, correndo independentemente no juízo especializado. Devido a essa prerrogativa decorrente do artigo 187 do CTN, se o processo de execução fiscal terminar de maneira mais célere que o processo falimentar, é possível que o

crédito tributário seja satisfeito primeiramente que créditos que se situem antes dele na escala hierárquica do quadro de credores. O mesmo se dá em processos de inventários e arrolamentos.

2.3 LEGITIMIDADE PASSIVA: HIPÓTESES DE DIRECIONAMENTO E REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal é um procedimento diferenciado para cobrar uma determinada espécie de título executivo, a saber, a CDA. É dizer, toda Ação de Execução deverá ser fundada em um título executivo, judicial (CPC, art. 515) ou extrajudicial (CPC, art. 784), que consubstancia uma obrigação líquida, certa e exigível. Portanto, para que a pretensão executiva seja exercida pela Fazenda Pública, faz-se necessário que esta esteja baseada em uma CDA (CPC, art. 784, IX), que corresponde a um título executivo extrajudicial.

Não obstante, cumpre esclarecer que esse procedimento executivo possui regramento próprio, estampado na Lei nº 6.830/80, com aplicabilidade subsidiária do Código de Processo Civil Brasileiro, com base na Certidão da Dívida Ativa, um documento que representa os créditos inscritos em consonância com a LEF.

Todavia, a determinação de quais débitos redundam em dívida ativa não está vinculada somente aos de natureza tributária, consoante disposição da própria Lei nº 6.830/80. Em seu art. 2º, *caput*, e § 1º, o dispositivo legal afirma ser dívida ativa qualquer valor de natureza tributária ou não, definido na Lei nº 4.320/64, bem como qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às pessoas jurídicas de direito público. Isto posto, entende-se para que um débito possua natureza de dívida ativa deverá haver previsão legal que o defina como tal, podendo ser inclusive de origem tributária.

A criação da CDA se dá após um procedimento administrativo, quando da verificação, pelo ente público, de um inadimplemento no qual são garantidos ao provável devedor a possibilidade de contraditório e ampla defesa na esfera administrativa. Denegada ou ausente a impugnação, será produzido ao final um documento que consubstancia o direito creditício da Fazenda Pública, dotado de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza.

Note-se que a Certidão da Dívida Ativa não se confunde com os títulos executivos advindos das relações privadas, destacando o fato de que a produção

destes últimos se dá por meio de uma decisão judicial condenatória ou com atuação conjunta do devedor. Por sua vez, a CDA é emitida de forma unilateral pelo ente público competente, não havendo qualquer participação do devedor para tal ato, conforme os ditames do art. 201 do Código Tributário Nacional. Com propriedade, Marins (1998, p. 24), explica que:

Nas obrigações de cunho civil ou comercial, para que o credor se ostente detentor de título executivo extrajudicial, é preciso que tenha havido a participação expressa do obrigado na sua constituição, e que este documento reúna as condições necessárias à sua exequibilidade, isto é, liquidez, certeza e exigibilidade. [...] Não podendo o credor civil constituir unilateralmente o seu título, compete-lhe invocar a tutela jurisdicional do Estado, de modo a que lhe seja reconhecida pelo Estado-juiz a certeza, liquidez e exigibilidade de seu crédito, tornando-o apto para a cobrança executiva a partir, então, da corporificação de um título executivo judicial. [...] na obrigação de natureza tributária, a administração pode formalizar unilateralmente o título executivo que aparelhará a execução forçada judicial.

Assim sendo, a CDA constitui-se num documento que goza de presunção legal de liquidez e certeza, bem como, é apto a ensejar a interferência de forma abrupta na esfera patrimonial do devedor. Ou seja, ela possui requisitos vitais para sua regularidade, que estão descritos no art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80, para que conste de forma inequívoca o débito e o titular deste.

Descumpridos tais requisitos, o título fica maculado, sendo cabível ao exequente a possibilidade de emendá-lo ou substituí-lo. Contudo, determina o Superior Tribunal de Justiça, corroborando a inteligência do art. 2º, § 8º, da Lei de Execução Fiscal, que o momento processual limite para alteração da Certidão da Dívida Ativa é a decisão nos embargos. Isso se pode verificar no enunciado da Súmula 391, *in verbis*: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”. Da súmula supracitada, depreende-se que a sentença dos Embargos à Execução é o termo fatal para substituir ou emendar o título executivo em casos de vícios contidos neste.

Assim como qualquer processo judicial, a execução fiscal é inaugurada por meio de uma petição inicial, instruída por seu respectivo título (CDA), documento fundamental para a admissibilidade da demanda.

Feito o juízo de admissibilidade, a LEF, em seu art. 7º, dispõe que o despacho que deferir a inicial ordenará a citação, eventual penhora, arresto, registro de penhora ou arresto e avaliação de bens do citado.

A princípio, é possível verificar importante distinção em relação ao ato citatório do procedimento geral da execução de quantia de título executivo extrajudicial, pois que o propósito deste é o pagamento da dívida em três dias ou oposição de embargos no prazo legal sem qualquer garantia em juízo (art. 914, CPC).

Na execução fiscal, a citação é para que o executado salde a dívida em cinco dias ou apresente garantia para impedir o avanço dos atos executórios previstos no art. 11 da Lei nº 6.830/80. Ela também possibilita a oposição de embargos.

Destaca-se que a modalidade de citação adotada pela Lei de Execução Fiscal é a postal, com o intuito de tornar o processo mais célere. Contudo, excepcionalmente, a modalidade ficta é admissível nesse procedimento, conforme enunciado da Súmula 414, editada pelo STJ: “A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades”.

Quanto à comunicação dos demais atos processuais, a Fazenda Pública será intimada pessoalmente com vista dos autos, de acordo com o que determina o art. 25 da LEF. Isto está em consonância com o previsto no art. 183 do CPC, que determina que o início dos prazos para a manifestação da Administração Pública é a partir da sua intimação pessoal. Desta feita, verifica-se um regramento que consagra um benefício processual ao ente público.

Na ocasião em que a Fazenda Pública figure como exequente, a penhora recairá, em primeiro momento, sobre bens indicados pelo próprio ente, e apenas será dada ciência ao executado.

A Lei de Execução Fiscal trouxe uma ordem preferencial de realização da penhora, estabelecida no art. 11, diferindo da regra prevista no artigo 835 do Código de Processo Civil (Brasil, 2015b). Apesar de tal previsão legal, o executado poderá demonstrar que o meio executivo por ele apresentado será menos danoso e não prejudicará a satisfação do crédito.

Tendo em vista que o principal meio executivo para o fiel cumprimento da obrigação é o dinheiro, é admitido o uso da penhora *online*, isto é, a constrição judicial de aplicações financeiras por meio de sistema eletrônico. Tal mecanismo encontra guarida no art. 854 do CPC, sendo limitado ao valor exequendo.

A princípio, ocorrerá uma indisponibilidade do montante devido, sem o conhecimento antecipado do executado. Efetivado o bloqueio, o réu será intimado para manifestação, no prazo de cinco dias, podendo alegar eventual indisponibilidade excessiva ou impenhorabilidade da quantia. Denegada a manifestação, ou na

ausência desta, ocorrerá a conversão da importância bloqueada em penhora, devendo o executado ser intimado para ciência deste ato.

Quanto aos mecanismos de defesa do executado, os embargos, indubitavelmente, trata-se do meio fundamental, estabelecido no art. 16 da LEF e com prazo de trinta dias para interposição. Constata-se, todavia, que existem três formas de contagem do termo para apresentação dos Embargos à Execução Fiscal.

Conforme os arts. 9º e 16 da Lei nº 6.830/80, verifica-se que o prazo poderá ser computado das seguintes formas: quando o executado garante a execução, conta-se do aludido depósito trinta dias subsequentes; da juntada da prova da fiança bancária contratada pelo executado; a partir da intimação da penhora, isto é, do efetivo cumprimento do mandado, e não da juntada deste aos autos.

O Superior Tribunal de Justiça proferiu diversos julgados acerca das modalidades de contagem do prazo para embargos, nestes termos:

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AOS ARTS. 165, 458 E 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. **EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO. TERMO INICIAL. DATA EM QUE FOI REALIZADO O DEPÓSITO EM DINHEIRO.** RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO. (REsp 1062537 RJ 2008/0076577-0, Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA, Publicação DJe 01/07/2008, Julgamento 24 de Junho de 2008, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI). **(Grifo nosso).**

PROCESSUAL CIVIL. NULIDADE DO ACÓRDÃO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO. ARTS. 131, 165 E 458, II, DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. TERMO A QUO DO PRAZO PARA EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO MEDIANTE PENHORA. JUNTADA DO MANDADO. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não há nulidade no julgamento se a fundamentação, embora concisa, for suficiente para a solução da demanda. 2. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF. 3. **O termo inicial para a oposição dos Embargos à Execução Fiscal é a data da efetiva intimação da penhora, e não a da juntada aos autos do mandado cumprido.** 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (Brasil, 2009). (grifo nosso)

A lei que rege o procedimento de Execução Fiscal prevê a garantia em juízo como requisito de admissibilidade dos embargos. Entretanto, sobreveio celeuma doutrinária sobre a aplicabilidade dessa regra, uma vez que desde o ano de 2006, com o advento da Lei n. 11.382, a oferta de garantia deixou de ser um requisito para propositura dos embargos no processo de execução ordinário.

Não obstante, jurisprudência e doutrina majoritárias superaram a controvérsia, fixando que permanece indispensável ao oferecimento dos embargos a garantia do juízo nos termos da LEF. O fundamento é que tanto a Lei n. 11.382/06, que alterou a regra do CPC/73, como o atual Código de Processo Civil, são leis gerais posteriores. Por isso, não afetam as normas especiais que regulamentam a execução pró-fazendária. Nesse sentido, o julgado do Superior Tribunal de Justiça determina:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL. [...]. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal. 7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do 'Diálogo das Fontes', ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça [...]. (Brasil, 2013).

Nesse passo, torna-se relevante a análise do efeito suspensivo em sede de embargos, posto que a Lei de Execução Fiscal não especifica sobre essa matéria. Ante a ausência de regramento em lei especial, aplica-se a regra geral, qual seja, a prevista no art. 919, *caput*, e § 1º, do CPC.

De acordo com a inteligência do dispositivo supra, os Embargos à Execução não detêm, de forma automática, o efeito suspensivo. Porém, este poderá ser admitido pelo juízo, se requerido pelo embargante e por ele demonstrados os requisitos gerais da tutela provisória de urgência, isto é, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, para que sejam assegurados seus direitos na ação de execução pendente. Nesse sentido, destaca-se o seguinte precedente:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REQUISITOS PARA A ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ). **A oposição de Embargos à Execução Fiscal depois da penhora de bens do executado não suspende automaticamente os atos executivos, fazendo-se necessário que o embargante demonstre a relevância de seus argumentos ("fumus boni iuris") e que o prosseguimento da execução poderá lhe causar dano de difícil ou de incerta reparação ("periculum in mora"). Com efeito, as regras da execução fiscal não se**

incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/1973, que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos Embargos do Devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia, verificação pelo juiz da relevância da fundamentação e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação. (...)a conclusão acima exposta tem sido adotada predominantemente no STJ. Saliente-se, por oportuno, que, em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/1973, a nova redação do art. 736 do CPC, dada pela Lei 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos -, não se aplica às execuções fiscais, haja vista a existência de dispositivo específico, qual seja, o art. 16, § 1º, da LEF, que exige expressamente a garantia para a admissão de Embargos à Execução Fiscal. Precedentes citados: AgRg no Ag 1.381.229-PR, Primeira Turma, DJe de 2/2/2012; e AgRg nos EDcl no Ag 1.389.866-PR, Segunda Turma, DJe de 21/9/2011. REsp 1.272.827-PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22/5/2013. Informativo nº 0219. Período: 23 a 27 de agosto de 2004. (grifos nossos).

Cumprido salientar que os embargos têm natureza de ação, não sendo apenas um meio de defesa. Serão, portanto, distribuídos por dependência a um processo de execução fiscal já existente, sendo cabível alegação de qualquer matéria útil à sua defesa.

Superado o tema dos embargos, é relevante abordar de forma sucinta os demais meios de defesa cabíveis nesse procedimento executivo. A *exceção de pré-executividade* é produto do doutrinador Pontes de Miranda. Tal meio passou a ser admitido pela jurisprudência pátria para que o executado possua a oportunidade de alegar questões de ordem pública, conhecíveis de ofício pelo magistrado, desde que sejam matérias que não demandem dilação probatória, isto é, que possam ser demonstradas documentalmente.

Para eliminar qualquer imprecisão sobre o cabimento da exceção de pré-executividade no processo de execução fiscal, o STJ teceu a Súmula 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

A peça defensiva em exame traz consigo grandes benefícios ao executado, porquanto, para sua apresentação em juízo, inexistente o requisito da garantia, que é imprescindível aos embargos. Além do mais, não está sujeita a prazo, visto que veicula questões de ordem pública que não se convalidam com o tempo.

Outro meio concedido ao executado para resguardar seus direitos em face de uma execução fiscal é através de ações autônomas, tais quais a *anulatória*. Tais ações não têm caráter de defesa direta, mas possuem resultado equivalente, pois atacam a existência do débito fiscal e, inexistindo este, extingue-se o processo de cobrança executiva.

Finalmente, por força do art. 40 da Lei nº 6.830/80, ocorrerá a suspensão do processo quando não localizado o devedor ou bens passíveis de penhora, proporcionando à Fazenda Pública o prazo de um ano para rastreio do executado ou de seus bens. Transcorrido esse período, arquivam-se os autos e inicia-se o cômputo do prazo da prescrição intercorrente. O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 314 nesse sentido: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

A responsabilidade tributária, ao mesmo tempo em que é dependente da existência de relação de cunho contributivo entre o Fisco e o contribuinte, guarda autonomia diante desta.

É dependente porque cumpre uma função de garantia quanto à satisfação da obrigação principal pelo contribuinte. Pode-se dizer que *“la obligación del responsable es una obligación de naturaleza garantista, accesorio y subordinada”* (Lago-Montero, 1998, p. 667). O pagamento realizado pelo contribuinte, tempestiva ou intempestivamente, extingue o débito e, por consequência, as relações acessórias²⁷ ou secundárias²⁸, como a de garantia consubstanciada na responsabilidade do terceiro.

De outro lado, a responsabilidade tributária é autônoma porque possui seu próprio pressuposto de fato, seus próprios sujeitos e seu próprio objeto. Jiménez (2000, p. 31) explica: “A obrigação de responder pelo débito tributário não surge, para o terceiro, de modo automático, como efeito diretamente decorrente do fato gerador do tributo”.

A obrigação de contribuir é daquele indicado na lei como realizador do fato gerador do tributo: o contribuinte. Ocorrido o fato gerador, surge para o contribuinte

²⁷ A doutrina alemã também destaca o caráter acessório da responsabilidade: *“Der Haftungsanspruch ist insofern akzessorisch, als er nur entstehen kann, wenn (mindestens gleichzeitig) der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, für den gehaftet werden soll, entstanden ist. Die Entstehung des Haftungsanspruchs setzt die Verwirklichung des Schuldtatbestands und des Haftungstatbestands (...) voraus.”* (Tipke, 2008, p.190).

²⁸ *“... la fattispecie denominata secondaria appare indiscutibilmente condizionata alla prima. ... l'effetto derivante dalla fattispecie denominata principale viene a costituire a sua volta un elemento di fatto della fattispecie secondaria. (...) L'inesistenza della situazione d'obbligo (situazione effettuale) in capo all'obbligato principale rende impossibile il sorgere della situazione d'obbligo nei confronti del responsabile d'imposta, poichè viene a mancare un elemento costitutivo della sua fattispecie, e quindi una condizione necessaria per la sua esistenza. Nella diversa ipotesi dell'esistenza della situazione d'obbligo in capo all'obbligato principale non si potrà ritenere sic et simpliciter esistente la situazione d'obbligo in capo al responsabile d'imposta, finché non vi sia il concorso degli altri elementi che ne caratterizzano la fattispecie causativa.”* (Parlato, 1963, p. 81).

a obrigação de pagar o tributo. O terceiro só responderá se a lei assim expressamente dispuser e estabelecer qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, para que um terceiro responda, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo (Lapatza, 2006).

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoável e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio (Lago Montero, 1995, p. 668). Por isso, sempre dependerá de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador²⁹ e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de colaboração para com o Fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento.

Neste sentido é que se pode vislumbrar, sempre, a existência de um dever (ou obrigação) próprio do responsável, estabelecido com caráter acessório no interesse da Administração Tributária, que, descumprido, possa gerar sua responsabilidade tributária. Neste caso, a responsabilidade é compreendida como o dever ou obrigação de pagar o tributo no suposto de inadimplência do contribuinte, o que constitui o direito de cobrança contra o terceiro por parte da ente público. Também esta cobrança é entendida com caráter de acessoriedade, mas em relação à obrigação do contribuinte de pagar tributo. A primeira pode envolver a prevenção do inadimplemento, como, quanto à tributação de atos ou negócios, cuidados consubstanciados na exigência, pelo responsável, da demonstração de regularidade fiscal para a sua realização ou registro³⁰, a prestação de informações sobre determinadas operações realizadas pelo contribuinte de que o responsável participe de algum modo³¹ ou, ainda, o dever de não praticar infrações à legislação e aos estatutos sociais na administração fiscal de uma empresa³².

²⁹ Este requisito é apontado de modo muito claro pela própria doutrina brasileira. Rubens Gomes de Souza já destacava que "... a lei ordinária que atribuisse sujeição passiva a quem não tenha qualquer relação com a hipótese de incidência estaria definindo, não um responsável, mas um contribuinte..." (Sujeito Passivo das Taxas. In: RDP. Vol. 16/350). Bernardo Ribeiro de Moraes também é preciso: "... é de se ver que não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Somente se justifica a condição de 'responsável', adquirindo uma posição jurídica equivalente à de devedor principal, na hipótese da pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da obrigação tributária." (Ribeiro de Moraes, 1995, p. 287).

³⁰ Arts. 134 e 207 do CTN (Brasil, 1966).

³¹ É o caso de declaração dos pagamentos efetuados a pessoas físicas no bojo da Declaração de Rendimentos.

³² Art. 135, III, do CTN (Brasil, 1966).

Em suma, a obrigação do terceiro de responder por um débito tributário surge como consequência legal do descumprimento de um dever de outra natureza para com o Fisco, de um dever direto ou de um dever indireto de colaboração com a Administração Tributária.

Na acepção do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte ou o responsável. Contribuinte é aquele que tem ligação direta e pessoal com o fato gerador, enquanto responsável é aquele que, sem ostentar a condição de contribuinte, tem obrigação que decorre expressamente de dispositivo de lei (art. 121, § único, I e II, e art. 128 do CTN)³³.

Apesar da origem civilista, a teoria dualista da obrigação, que se funda na separação entre *Schuld* e *Haftung* (dever de prestação e possibilidade de sujeição patrimonial), é muito útil e serve para explicar a distinção existente entre contribuinte e responsável tributário. De fato, enquanto o contribuinte tem o dever da prestação (*Schuld*) e a possibilidade de ter seu patrimônio atingido (*Haftung*), o responsável tributário tem a possibilidade de constrição patrimonial (*Haftung* - possibilidade de ter seu patrimônio atingido) sem ter o dever de prestação “originário” (Schoueri, 2012, p. 500). Em suma, no caso de terceiro, aplica-se o *Haftung* só enquanto possibilidade de ter seu patrimônio atingido.

A classificação da responsabilidade tributária sempre foi um dos temas mais tormentosos na doutrina pátria. Essa distinção assume grande importância quanto à classificação dos responsáveis tributários, em virtude do momento em que se dá a imputação da responsabilidade. Nesse contexto, é possível identificar duas modalidades básicas de responsabilização tributária: responsabilidade tributária por substituição e responsabilidade tributária por transferência (Amaro, 2013, p. 491).

Na responsabilidade por substituição, a obrigação tributária já nasce com o substituto tributário ocupando o polo passivo da relação jurídica tributária, conquanto o fato gerador tenha sido praticado pelo contribuinte. Nessas situações, praticado o

³³ 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. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (Brasil, 1966).

fato gerador pelo contribuinte, nasce a pretensão tributária diretamente contra o substituto tributário (sujeito passivo/responsável tributário). O exemplo mais didático dessa espécie de sujeição passiva é o da substituição tributária “para trás”. Tal ocorre nas situações em que o substituto (responsável tributário) responsabiliza-se pelo recolhimento do tributo devido pelo substituído (“contribuinte”), referente ao fato jurídico por esse último praticado (Schoueri, 2012, p. 500).

Diversamente, a responsabilidade tributária por transferência ocorre quando, embora o legislador tenha indicado expressamente um indivíduo como devedor da obrigação tributária decorrente do fato descrito pela norma, indica que outro fato jurídico tenha aptidão para possibilitar a sujeição/construção sobre o patrimônio de uma terceira pessoa (física ou jurídica).

Doutra forma, para o surgimento da obrigação tributária do responsável tributário, não basta a ocorrência do fato gerador previsto em lei, mas é necessária também a constatação fática da hipótese de responsabilização. É o caso, por exemplo, da empresa que deve responder (possibilidade de sujeição patrimonial) por débitos referentes ao fundo de comércio que foi adquirido (art. 133 do CTN) (Schoueri, 2012, p. 501).

Dentre as hipóteses de responsabilidade tributária por transferência, estão a possibilidade de sujeição ou construção sobre o patrimônio da pessoa do administrador, em virtude de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tal hipótese está prevista no artigo 135 do CTN³⁴. Essa espécie de responsabilização tributária, mais especificamente, a que se encontra prevista no artigo 135, III, do CTN, é a de maior incidência no âmbito dos executivos fiscais.

Por certo, a grande maioria dos pedidos de inclusão de responsáveis tributários, no polo passivo das execuções fiscais, dá-se com base em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, III, do CTN)³⁵.

³⁴ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (Brasil, 1966).

³⁵ A imensa maioria dos casos de responsabilização tributária dos administradores se dá em virtude da dissolução irregular da empresa devedora. Trata-se, em apertada síntese, do encerramento das atividades da pessoa jurídica sem o cumprimento das obrigações legais atinentes à matéria ou a

Esse pedido de responsabilização tributária, que é conhecido vulgarmente como “redirecionamento da execução fiscal”, ampara-se, como já dito, no artigo 135 do Código Tributário Nacional, no Código de Processo Civil (art. 568, V, do CPC)³⁶ e Lei de Execução Fiscal (art. 4º, V, da Lei 6830/80)³⁷. Tais legislações autorizam expressamente a execução forçada em face do responsável tributário, mesmo que esse não conste do título executivo.

Portanto, entende-se que é possível definir o “redirecionamento da execução fiscal” como um procedimento que visa incluir novos devedores no polo passivo de uma execução fiscal (administradores, gerentes ou responsáveis pela gestão de uma pessoa jurídica), com a finalidade de possibilitar a constrição sobre o seu patrimônio, em virtude da prática dos atos previstos no artigo 135 do CTN³⁸.

O procedimento é bem simples. Comprovada a prática de ato que se enquadra dentre os previstos pelo artigo 135 do CTN, a exequente irá requerer a inclusão das citadas pessoas no polo passivo do executivo fiscal, através de simples petição³⁹. O deferimento do pedido de redirecionamento levará à inclusão dos administradores/gestores/gerentes da pessoa jurídica no polo passivo e sua citação

decretação de sua falência. Tais fatos importam em violação de diversos dispositivos legais, autorizando a responsabilização tributária dos administradores da pessoa jurídica, conforme o artigo 135, III, do CTN. É importante destacar, outrossim, que restou pacificado o entendimento que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que o sócio/administrador tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Conferir no STJ o REsp 1101728/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

³⁶ Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

V - o responsável tributário, assim definido na legislação própria. (Brasil, 1973).

³⁷ Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; (Brasil, 1980).

³⁸ Encontra-se pacificado o entendimento de que o sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros), sendo possível sua responsabilização tributária. Dentre tantos julgados do STJ, conferir o EREsp 716412/PR. A matéria encontra-se sumulada no STJ. Súmula nº 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

³⁹ Nos casos em que o nome do responsável tributário já consta da Certidão de Dívida Ativa, não há que se falar em redirecionamento da execução fiscal, tampouco há a necessidade de que se produza prova acerca da prática de atos ilícitos. Nesses casos, a jurisprudência do STJ tem entendido que cabe ao responsável tributário (constante do título executivo) comprovar que não praticou ato apto a dar ensejo a sua responsabilização tributária. Conferir no STJ o REsp 1110925 / SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

no processo de execução, bem como, possibilitará que seus bens sejam atingidos pelos atos de constrição próprios de um processo executivo (Bomfim, 2016, p. 146).

Baseando-se nas premissas fixadas acima neste estudo, é possível concluir dois pontos importantes para o deslinde do propósito deste trabalho. De um lado, constatou-se a possibilidade de outra pessoa, terceiro na relação jurídico tributária estabelecida entre Fisco e contribuinte, responder pelo crédito tributário. Isso sinaliza que, nos casos de responsabilização tributária por transferência, os fatos elencados pelo CTN para esta responsabilização teriam autonomia em relação ao fato gerador da obrigação tributária. Ou seja, devem ser devidamente comprovados para que se possa concluir pelo cumprimento devido por terceiro.

Por outra perspectiva, foram analisadas as premissas processuais que preveem a possibilidade de participação do responsável tributário no processo de execução fiscal. Elas são fundadas nos dispositivos do Código de Processo Civil e na Lei de Execuções Fiscais. E se pretendeu abordar criticamente os requisitos para a execução judicial da CDA, fundada em processo administrativo prévio, em consonância com as garantias constitucionais de ampla defesa processual conferidas, inclusive, aos litigantes de processo administrativo.

Expostos, desta forma, os pressupostos para a análise crítica, necessário se revela situar de que forma a inclusão do terceiro responsável pelo crédito tributário tem sido abordada por parte da jurisprudência. Conforme preconiza Toniolo (2007, p. 152), embora seja do contribuinte a responsabilidade de recolhimento do tributo, admite-se a inclusão do responsável tributário no polo passivo do executivo fiscal sem que o seu nome conste do título executivo, recebendo esta prática o nome de redirecionamento de execução fiscal.

Este instituto, segundo o autor, distingue-se do caso em que o nome do responsável tributário se encontra estampado na Certidão de Dívida Ativa e, portanto, presume-se a sua participação no processo administrativo de constituição do crédito fiscal. Desta forma, pode a responsabilização ser elidida somente pelos meios de impugnação previstos à fase executória.

Ao contrário, está-se justamente a tratar de hipótese em que, baseando-se no artigo 568, V, do CPC, e 4º, V, da Lei de Execuções Fiscais, a Fazenda Pública, evidenciados ou presumidos os fatos dispostos no Capítulo V do CTN, requer a inclusão do responsável tributário que até então não tinha sequer conhecimento da

lide fiscal. Para Toniolo (2007, p. 166), a previsão de responsabilização tributária tem como fundamento o impedimento à sonegação:

Note-se que o espírito do art. 4º, V, da LEF [...] é impedir manobras fraudulentas praticadas pelos responsáveis pela administração das empresas, preservando-se o interesse público no recolhimento do tributo, bem como o direito fundamental do Estado-credor à efetividade da execução, além de proteger aqueles que recolhem normalmente os seus tributos da concorrência desleal (Toniolo, 2007, p. 166).

E é a partir desta ótica, que se questiona: não haveria também violação a direito fundamental do responsável tributário a partir do momento em que se imputa a ele o cumprimento de obrigação fiscal sem lhe ser oportunizado o amplo direito de defesa constitucionalmente previsto?

Neste sentido, esclarece Botallo (2006, p. 27) que o processo administrativo é instaurado por meio do lançamento fiscal, e é nele, segundo os termos do artigo 142⁴⁰ do CTN, que deve ser apurada a figura do devedor tributário, e não no momento da execução fiscal. Segue este entendimento Paulsen (2009), para o qual não há como imputar ao responsável tributário o pagamento de um tributo sem que haja apuração administrativa desta responsabilidade. E é nesta oportunidade que o terceiro pode impugnar tanto a sua condição de responsável quanto a obrigação tributária, ou um de seus elementos. Nas palavras do autor:

Não há dúvida de que não se exige do Fisco que vá a Juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação de terceiro. Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade de oferecer defesa administrativa (Paulsen, 2009, p. 15).

Segundo o entendimento de Paulsen (2009, p. 17), ainda que não haja legislação expressa no ordenamento nacional que discipline a apuração da responsabilidade tributária, faz-se necessário destacar que, resta assegurado ao sujeito passivo tributário um dos pilares do Estado de Direito: o devido processo legal. Isso significa a participação do sujeito em todas as fases de constituição e discussão da obrigação tributária e de seus elementos, podendo impugná-los a qualquer tempo, e não somente em sede executiva. E isto também está em conformidade com o que

⁴⁰ 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. (Brasil, 1966).

preceitua o próprio CTN ao dispor sobre a necessidade da participação do responsável tributário no processo administrativo (art. 202, I, e art. 142).

Outra obra corrobora essa posição: Paulsen, Bergmann e Sliwka (2010, p. 234): “a presunção de certeza da CDA, pois, pressupõe a prévia verificação da responsabilidade em processo administrativo regular em que assegurada a defesa do suposto responsável”.

A verificação do pressuposto de fato específico da responsabilidade tributária por transferência pode acarretar sérias consequências patrimoniais se imputada indevidamente e sem a apuração estabelecida em conformidade com o artigo 5º, LIV, da Constituição Federal. Ou seja, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. O mesmo se aplica para a relação jurídica que impõe a existência do crédito tributário para um terceiro responsável.

Compreende-se, neste sentido, que, havendo novo pressuposto fático levantado na demanda executiva, a “passagem” da titularidade do polo passivo da execução fiscal não é imediata. Tal só se supõe na responsabilidade tributária por transferência e pode acontecer nos casos de sucessão *causa mortis*, por exemplo.

Theodoro Jr. (2009, p. 40) bem sintetizou tais conclusões:

Entre estes legitimados passivos [do artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais], naturalmente o fiador, o espólio e a massa são responsáveis ex vi legis pelas dívidas daquele cujo nome figura como devedor na inscrição da Dívida Ativa. Por se tratar de uma responsabilidade objetiva não haverá necessidade de acerto algum para permitir a abertura da execução fiscal. Perante o Fisco ocupam a mesma posição jurídica do devedor primitivo. Já o mesmo não ocorre com os sucessores a título singular e os responsáveis tributários, pois seu vínculo com o contribuinte (devedor) e com a obrigação tributária deste pode depender de fato estranho ao acerto até então promovido. E sendo incerto o fato jurídico básico, que não decorre de situação líquida e certa objetivamente criada pela própria lei (como a sucessão causa mortis, a falência, a insolvência civil, a fiança etc.), não se poderá dizer que a Fazenda Pública, na maioria dos casos, dispõe de título executivo líquido e certo, hábil a permitir-lhe o manejo da execução forçada contra o sucessor singular e o co-responsável tributário. Terá ela, portanto, que, primeiramente, criar o título executivo, através das vias adequadas.

É neste contexto que não subsistem, portanto, os argumentos que ainda sustentam haver direito de defesa a ser amplamente oposto quando da ocorrência do redirecionamento da execução fiscal. Com efeito, a esfera de conhecimento dos fatos, e na qual houve ampla possibilidade de resposta a todas as imputações feitas pela Fazenda Pública, ocorreu no processo administrativo de constituição do débito, manejado pelo competente órgão do Poder Executivo. É neste momento em que há

possibilidade de promover impugnação e interpor recursos às decisões emanadas dos órgãos fiscais, com amplo poder probatório e de discussão da obrigação imputada⁴¹.

Em sede executiva, todo o imbróglio acerca do crédito tributário já foi discutido, de forma que não cabem maiores inconformidades. Uma vez ajuizada a execução fiscal, o direito de defesa do sujeito passivo se restringe, basicamente, a duas peças: exceção, ou objeção, de pré-executividade, caso haja provas incontestáveis para a desconstituição do título executivo, ou o manejo de embargos à execução fiscal.

Como a comprovação de responsabilidade, em regra geral, demanda extensa produção probatória e discussão nos autos, praticamente restringe-se a controvérsia aos Embargos do Executado, até mesmo porque a oposição de exceção de pré-executividade, por ser fruto da criação doutrinária e pela ausência de previsão legal expressa, enfrenta até hoje oposição nos tribunais. Ademais, a exceção de pré-executividade, embora tenha o condão de suspender o curso da execução fiscal até o seu julgamento, não é causa de suspensão do crédito tributário, já que não encontra respaldo no artigo 151 do CTN⁴², ao contrário dos Embargos à Execução (Marins, 2010, p. 174).

Ante estas considerações, a despeito do que considera parte da doutrina, não há como sustentar a existência de verdadeiro direito de defesa quando ocorre o redirecionamento da execução fiscal. Não é possível alegar sua efetiva existência mediante a oposição dos Embargos à Execução Fiscal, “pois os embargos somente poderão ser opostos se o juízo for garantido, podendo ocorrer que o responsável não tenha bens suficientes para oferecer, e, mesmo os tendo, seu direito de defesa já foi

⁴¹ Neste sentido, Machado (2010, p. 106)) leciona: A existência e a efetividade do direito de defesa contra a exigência de tributos vale dizer, a existência do direito de defesa no âmbito do processo administrativo tributário é absolutamente essencial na ideia de Estado Democrático de Direito. A vigente Constituição Federal diz que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamento, entre outros, a cidadania. E isto já é bastante para sustentarmos que em nosso ordenamento jurídico o direito de defesa não pode deixar de existir, independentemente do que as leis estabeleçam.

⁴² Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I – a 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 consequentes (Brasil, 1966).

violado, visto que os bens ficarão gravados com a restrição da penhora enquanto tramitam os embargos” (Chiesa, 2006, p. 383).

Assim, como admitir que há efetivo direito de defesa por parte do responsável tributário que é incluído na execução fiscal por pedido de redirecionamento? Este pedido, muitas vezes, ocorre por simples petição da Fazenda Pública nos autos executivos, baseada somente em meros indícios de ocorrência dos fatos descritos no CTN e que dão ensejo à responsabilização tributária. Este tema já foi tratado por Paulsen (2009, p. 20), que afirmou: “admitir o redirecionamento da execução mediante simples fundamentação da pretensão em petição apresentada pelo credor importa em admitir execução sem título relativamente ao responsável”.

Com o intuito de afastar a exigência de processo administrativo autônomo para a responsabilização tributária, surge como argumento, por exemplo, o fato de que a exigibilidade de certeza e liquidez do título executivo decorre de legislação infraconstitucional. Ou seja, decorre do CTN e pode ser excepcionada tanto pela Lei de Execuções Fiscais quanto pelo Código de Processo Civil, que possibilitam a inclusão do responsável tributário no polo passivo sem refletir a CDA (Toniolo, 2007, p. 168).

Contudo, este entendimento peca ao desconsiderar que, para a interpretação de uma norma infraconstitucional, busca-se, efetivamente, fundamento constitucional. Neste sentido, a exigência da limitação da CDA ao procedimento administrativo a ela vinculado revela, em verdade, aplicação dos princípios de ampla defesa insculpidos nos artigos LIV e LV da Constituição Federal. Calcini (2009, p. 34) destaca que estes princípios “se integram no conceito geral de *due process of law*, explicitado de forma clara na vigente Constituição e com aplicação cogente ao processo administrativo e não, apenas, ao processo judicial”.

Desconsiderar, deste modo, as presunções de certeza e liquidez do título, significa desconsiderar a necessidade de que a CDA reflita, integralmente, o processo administrativo a ela vinculado. E esta norma existe em função da garantia ao devido processo legal previsto na Constituição Federal.

O que se pode concluir, é que, para ocorrer devidamente o devido processo legal para o responsável tributário, resta indispensável que para ele também haja o lançamento do crédito tributário, nos termos em que preceitua o artigo 142 do CTN. Isto porque, conforme sustenta Calcini (2009, p. 36), será mediante a realização do lançamento, em esfera administrativa, para a constituição do crédito tributário, que

este poderá exercer o seu direito de defesa de forma plena, com regular notificação do sujeito passivo, tornando possível a apresentação de defesa, a produção de provas e a interposição de recursos. E devem as suas manifestações contra a imputação da responsabilidade tributária ou até mesmo contra o crédito que se opõe serem devidamente apreciadas ainda no âmbito administrativo⁴³.

Compartilha da mesma posição o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho do STJ (Maia Filho, 2006, p. 98):

É juridicamente insustentável a posição afirmativa da possibilidade de inclusão dos nomes dos responsáveis tributários diretamente na CDA, sem o prévio lançamento, por afrontosa ao art. 142 do CTN, que exige a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a identificação do sujeito passivo; não se poderá admitir, à luz desse item do CTN, que apurado o crédito contra determinada pessoa se possa tê-lo como igualmente apurado contra outrem, que não participou do procedimento administrativo do lançamento. Por conseguinte, se o responsável tributário não foi convocado para o procedimento administrativo fiscal de constituição do crédito, a obrigação correspondente não lhe pode ser exigida, sob pena de violação da garantia do devido processo legal e da ampla defesa na via administrativa (art. 5º, LV da Carta Magna), inclusive com ofensa ao seu direito de recorrer, nessa mesma via. Com efeito, quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo; é sabido que as certidões expedidas pelos órgãos administrativos não inovam e nem criam situações jurídicas ou direitos subjetivos, mas somente reportam atos ou fatos que preexistem.[...] Não é de se admitir, como se tem feito com grande habitualidade, convocar à execução terceiros que poderiam (ou até deveriam) figurar no lançamento/inscrição em dívida ativa, porque contra eles não há título executivo formado e, portanto, essa convocação é deslastreada de suposto legal, ainda que se possa afirmar existente a sua obrigação. Em síntese, deve ser reiterado que uma coisa é a obrigação e outra o seu modo de ser no mundo jurídico, não sendo correto afirmar que a existência daquela já enseja, por si, a sua execução forçada, como se o título fosse despiciendo.

Para Paulsen (2009, p. 18), os devidos lançamentos tributários e instauração do processo administrativo contra o responsável também permitem a este a possibilidade de efetuar o pagamento voluntário do débito depois de findo o processo de constituição do débito, e em momento anterior à formação do título executivo, nos termos do artigo 201 do CTN:

Não é possível, pelo fato de se designar o terceiro como 'responsável tributário', subtrair-lhe a possibilidade de pagamento voluntário no prazo administrativo de 30 dias contados do momento em que, já esgotada a discussão administrativa da responsabilidade que lhe tenha sido imputada, seja cientificado de que a cobrança contra o contribuinte restou frustrada, remanescendo débito a ser satisfeito. Note-se, ademais, que o artigo 201 do

⁴³ Neste sentido: "Este ato administrativo tributário é obrigatório, inclusive, em relação à imposição de responsabilidade tributária, sob pena de evidente desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional e ao devido processo legal administrativo".

CTN, ao tratar da dívida ativa tributária, prevê a sua inscrição depois de esgotado o prazo fixado para o pagamento, de modo que, também por previsão legal, não se pode admitir a inscrição de alguém como responsável sem que lhe tenha sido oportunizado o pagamento voluntário (Paulsen, 2009, p. 18).

Ante todos os argumentos até agora levantados, resta evidente, portanto, que a permissão da inclusão do responsável tributário no polo passivo da execução fiscal sem que contra ele tenha sido oposto o lançamento tributário por meio de regular processo administrativo se revela em total desconformidade com as exigências processuais no que concerne à existência de título executivo, e com as garantias de ampla defesa e devido processo legal registradas nos artigos LIV e LV da Constituição Federal, devendo ser rechaçada por flagrantemente inconstitucional (Ferragut, 2006, p. 388).

Em breve estudo de direito comparado, a indispensabilidade do processo administrativo de lançamento tributário contra o responsável não é procedimento novo na Espanha, por exemplo.

A *Ley General Tributaria* espanhola de 2003 dispõe claramente em sua “*Sección III*” sobre a necessidade de verificação do pressuposto de responsabilidade em procedimento administrativo com oitiva do interessado, para então restar caracterizada a chamada “*derivación de responsabilidad*” para o responsável tributário:

Artículo 41. Responsabilidad tributaria. 5. [...] la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Segundo a análise de Paulsen (2009, p. 19), uma vez lavrado o “*Acto de Declaración de Responsabilidad*”, ordena o artigo 174 que o responsável seja notificado, podendo, nesta oportunidade, impugnar o ato, tanto no que tange ao crédito tributário quanto à alegação de responsabilidade:

Artículo 174. [...]

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- a. Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b. Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c. Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable (Paulsen, 2009, p. 19).

Neste sentido, conforme recorda Paulsen (2009, p. 14) e Jiménez (2000, p. 33), a notificação do ato de declaração, exigência reconhecida pela doutrina espanhola desde a *Ley General Tributaria* de 1963, e definitivamente explicitada pelo novo texto legal, é considerada condição indispensável para a exigibilidade da obrigação do responsável, porquanto “*el acto de derivación y su notificación tienen un efecto declarativo de la existencia de la obligación y de la constitución de su exigibilidad*”.

No Brasil, a jurisprudência historicamente se revela favorável à possibilidade de redirecionar o executivo fiscal, ou seja, de incluir o responsável tributário no polo passivo da demanda executória, ainda que seu nome não conste da CDA. Portanto, contra ele não tenha sido lançado o crédito tributário, para oportunidade de defesa, o que será levantado no capítulo terceiro desta obra.

2.4 OS PRIVILÉGIOS PROCESSUAIS DO ESTADO E A MITIGAÇÃO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO CONTRIBUINTE

A Lei Maior, em seu art. 5º, *caput*, previu o princípio da isonomia, determinando ao Estado que seja garantidor de um tratamento igualitário. Todavia, o conceito de igualdade que deve ser observado não é aquele puramente formal, mas uma isonomia substancial, verificando a situação concreta dos indivíduos, para que sejam tratados de maneira adequada, nos termos da máxima aristotélica segundo a qual os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais, desigualmente, na medida das suas desigualdades.

Vale salientar que esse regramento elementar não está adstrito às relações jurídicas de direito material, mas alcança o âmbito processual. Nesse viés, o legislador dispôs no art. 139, inciso I, do CPC, que o magistrado deverá resguardar sua imparcialidade mediante atuação equidistante, a fim de evitar que uma das partes se beneficie em detrimento da outra.

Outro direito fundamental a ser mencionado é a inafastabilidade do controle jurisdicional ou o acesso à justiça, que se encontra acolhido no art. 5º, inciso XXXV, da CFRB/88. Ele preconiza o direito público subjetivo à prestação jurisdicional, isto é, o direito de ação, não se restringindo, contudo, à sua versão meramente formal, uma

vez que visa assegurar aos jurisdicionados uma decisão com maior justeza e celeridade possível.

Como a inafastabilidade pretende, em última instância, redundar em uma decisão justa, convém resgatar a teoria do mestre italiano Michele Taruffo, denominada *della decisione giusta*. Para Taruffo (2008, p. 319), uma decisão justa pressupõe a coexistência de três requisitos: “a) a correta escolha e interpretação da regra jurídica aplicável ao caso concreto; b) a compreensão correta dos fatos relevantes do caso; e c) o emprego de um procedimento válido e justo para chegar à decisão”.

Cumprido destacar que estabelecer o último requisito supra, qual seja, o emprego de um procedimento válido e justo para chegar à decisão, é de atribuição do legislador, pois compete a este a elaboração de leis que regerão o compasso processual, bem como a atuação dos seus envolvidos.

Por fim, deve-se considerar brevemente os princípios do contraditório e da ampla defesa, também amparados pela Carta Magna, no art. 5º, inciso LV, e mencionados conjuntamente, embora não se confundam, como se pretende demonstrar.

A ampla defesa concede às partes a possibilidade de expor suas razões, de fato e de direito, que respaldam suas pretensões ou impugnações em juízo. Todavia, o contraditório traz em seu cerne a ideia de necessidade de informação para a possibilidade de reação dos litigantes.

O contraditório, não se restringe ao direito de reação, mas possibilita aos envolvidos influenciar na formação da decisão do magistrado. Daí entende-se que o julgador deverá, a todo momento, durante o processo, dialogar com as partes, permitindo suas manifestações. Este foi o entendimento adotado pelo Código de Processo Civil, no art. 9º (Brasil, 2015b).

À luz das garantias constitucionais apresentadas nesta ocasião, é preciso verificar se os benefícios fazendários impedem ou promovem a aplicabilidade das aludidas premissas no processo de execução fiscal.

Grande parte do arbítrio cometido pelo Estado, no campo tributário, decorre da inobservância do Direito em sua forma sistemática. Os institutos jurídicos são aplicados, em consequência, de forma independente e desconsiderando os ditames da Constituição. E uma equivocada concepção leva o Poder Público a relativizar garantias constitucionais, de tal forma que lesa o contribuinte. Ocorrendo essa

relativização, o contribuinte queda indefeso sob a ação do Estado, submetendo-se à arrecadação sem possibilidade real de ampla defesa e contraditório. Desse modo, geram-se conflitos e privilégios desarrazoados nos processos de execução fiscal, restando precária a observância aos direitos fundamentais do contribuinte.

Sobre essa importante temática, a doutrina expressa que:

Por seu turno, o legislador preferiu criar um procedimento próprio para cobrança de dívida ativa da Fazenda Pública, que na realidade é uma execução por quantia certa, porém regulada pela Lei nº 6.830/80, 'traçando regras próprias, algumas que desproporcionalmente beneficiam o Fisco e que, por isso, devem ter sua constitucionalidade examinada com rigor' (Wambier, 2014, p. 413).

Assim sendo, criou-se em volta do processo executivo fiscal toda uma estrutura dogmática, tendente a tornar a Fazenda Pública um ente inabalável, com uma reputação impecável, em contraste com o devedor, vilão da relação jurídica, que presumivelmente age de má-fé, impedindo o andamento do processo e ainda se esquivando do pagamento. Nessa esteira, foi concedido ao executado restrições processuais no exercício da sua defesa, sobretudo quando se compara sua posição de maior fragilidade perante os entes estatais, dificultando o - exercício devido do contraditório e da ampla defesa.

Sabe-se que a finalidade do procedimento de execução, de uma forma mais genérica, é o adimplemento do crédito materializado no título executivo, precedido de um processo de conhecimento ou em virtude da vontade das partes. Todavia, a CDA, título executivo extrajudicial, é criado pela Fazenda com certeza, liquidez e exigibilidade, ainda que sem qualquer participação do devedor.

Nesse passo, Assis (2002, p. 926) destaca que é "certo o crédito, constante do título, quando não há dúvida sobre sua existência; líquido, quando insuspeito seu objeto; e exigível, quando inexistem objeções contra sua atualidade".

Os títulos executivos judiciais, por exemplo, são aqueles produzidos em procedimento com dilação probatória e, ainda assim, permitem a alegação de defeitos no documento na fase executiva, como a falta de certeza, de liquidez e de exigibilidade. Os títulos extrajudiciais, por sua vez, são instituídos por um ajuste entre os envolvidos, trazendo de forma inerente, a certeza do documento.

A certidão de dívida ativa, fundamento da execução fiscal, no entanto, resta precária quanto à certeza, em razão da sua formação não se caracterizar por um processo de cognição ou mesmo pela bilateralidade, mas por meio de ato unilateral

da Administração Pública, sem qualquer discussão acerca do acerto do direito que representa. Portanto, o processo executivo com ele lastreado está maculado de flagrante inconstitucionalidade.

Não custa mencionar, a bem da verdade, que a lei restitui novo prazo para opor Embargos à Execução Fiscal quando a CDA é substituída, nas hipóteses legais, não suprimindo tal medida, segundo entende-se, a supressão do contraditório e da ampla defesa em momento precedente, quando deveriam ter sido observados na ocasião da formação do título.

Não obstante, os privilégios do Estado não se caracterizam de todo afrontosos, em virtude de sua superioridade em nome da coletividade e do bem comum, porém, no particular, quanto à execução fiscal, requer-se um olhar mais filtrado. A CDA, como já mencionado, surge unilateralmente e o ente credor detém a competência legal pela elaboração do título — CDA — e o executa, se apresentando uma necessidade maior de igualdade processual, portanto injustificável neste rito a favor da Fazenda Pública, por exemplo, do prazo em dobro, da remessa necessária, da intimação e citação diferenciadas, da possibilidade de se alterar ao seu dispor da garantia da execução, da alteração do CDA, do redirecionamento, visando assim a busca de um maior equilíbrio entre os envolvidos.

Não há que se falar em existência jurídica do processo sem a citação do réu, pois o Código de Processo Civil destaca que a citação é requisito indispensável à validade do processo. Conforme o Art. 214, para a validade do processo é indispensável a citação inicial do réu (Brasil, 2015b).

Assim, diz Wambier (2014, p. 164): “A rigor, nesses três tipos de processo [conhecimento, execução e cautelar] não se pode falar em atividade processual válida e eficaz em face do réu sem que se atenda ao pressuposto da citação”.

É necessário ressaltar que o mesmo códex, preceitua que o comparecimento espontâneo do réu (ou seja, daquele que figura no polo passivo) suprirá a falta ou a nulidade da citação, e que a partir deste ato, abrir-se-á o prazo para que seja apresentada a sua defesa. Assim descrito:

§ 1º O comparecimento espontâneo do réu supre, entretanto, a falta de citação.

§ 2º Comparecendo o réu apenas para arguir a nulidade e sendo esta decretada, considerar-se-á feita a citação na data em que ele ou seu advogado for intimado da decisão. (Brasil, 1973).

A citação válida produz efeitos no processo, tais como: 1) Torna Prevento o juízo, 2) Induz Litispendência; 3) Faz a coisa litigiosa; 4) Constitui em mora; 5) Interrompe a prescrição.

A citação poderá ser feita através do Correio, para qualquer comarca do país; por Oficial de Justiça; ou por edital. O Código Civil ainda estabelece que além destas formas, poderá ser a citação feita pelo Escrivão, chefe de secretaria (caso em que o citando comparece ao cartório espontaneamente), ou por meio eletrônico, além de que, ainda com exceção das microempresas e das empresas de pequeno porte, as empresas públicas e privadas serão obrigadas a manter cadastro nos sistemas de processo em autos eletrônicos, para efeito de recebimento de citações e intimações, as quais serão efetuadas preferencialmente por esse meio, aplicando se também este à União, os Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às entidades de administração indireta. Também versa o referido Código, que nas ações de usucapião de imóvel, os confinantes serão citados pessoalmente, exceto caso seja objeto uma unidade autônoma de prédio em condomínio, caso em que a citação é dispensada.

O Código de Processo Civil de 1973 ainda prevê exceções quanto a citação feita pelo Correio, não podendo esta ser realizada nos seguintes casos: nas ações de estado; quando for ré pessoa incapaz; quando for ré pessoa de direito público; e nos processos de execução. Também se trata de exceção quando o réu residir em local não atendido pela entrega domiciliar de correspondência, acrescentando ainda o CPC atual a hipótese de que não será a citação realizada pelo Correio quando o autor, justificadamente, a requerer de outra forma.

Entretanto, ainda que a citação pelo Correio seja tida como a regra, e possa ser feita para qualquer comarca do país, conforme o art. 247, não poderá ser feita nas ações de estado, quando o citando for incapaz ou pessoa de direito público, ou quando o citando for domiciliado em local em que não há serviço de correio ou caso o autor justificar que a citação deva ser realizada por outro meio.

A citação deverá ser remetida pelo escrivão ou chefe de secretaria, juntamente com cópias da petição inicial e do despacho inicial do juiz, comunicando prazo para resposta, o endereço do juízo e do cartório. Deverá ser a carta registrada para entrega ao citando. Devendo então, que o carteiro exija assinatura de quem a recebe para realizar a entrega.

Caso trate-se de pessoa jurídica, será válida a entrega da carta à pessoa com poderes de administração ou gerência geral, ou ainda o funcionário responsável pelo recebimento de correspondências.

Art. 248. Deferida a citação pelo correio, o escrivão ou o chefe de secretaria remeterá ao citando cópias da petição inicial e do despacho do juiz e comunicará o prazo para resposta, o endereço do juízo e o respectivo cartório. CPC 1973.

§ 1º A carta será registrada para entrega ao citando, exigindo-lhe o carteiro, ao fazer a entrega, que assine o recibo.

§ 2º Sendo o citando pessoa jurídica, será válida a entrega do mandado a pessoa com poderes de gerência geral ou de administração ou, ainda, a funcionário responsável pelo recebimento de correspondências.

§ 3º Da carta de citação no processo de conhecimento constarão os requisitos do art. 250.

§ 4º Nos condomínios edifícios ou nos loteamentos com controle de acesso, será válida a entrega do mandado a funcionário da portaria responsável pelo recebimento de correspondência, que, entretanto, poderá recusar o recebimento, se declarar, por escrito, sob as penas da lei, que o destinatário da correspondência está ausente (Brasil, 1973).

A citação na execução fiscal, conforme dispõe José da Silva Pacheco (2017, p. 142), visa chamar ao processo o devedor para que pague a dívida ou sujeite-se à constrição forçada sobre os seus bens.

Destarte, a necessidade se fazer menção, agora, ações com potencial ofensivo aos princípios do contraditório e ampla defesa. Trata-se do fenômeno do redirecionamento da execução fiscal, responsabilizando pelo débito de terceiros coobrigados, mas “que não figuraram no processo administrativo e contra quem não se formou o título executivo, que é a Certidão de Dívida Ativa” (Theodoro Júnior, 2017, p. 38).

Conforme narrado em tópico anterior, o redirecionamento da execução fiscal decorre de uma simples indicação do ente público no curso do processo. Não há, portanto, nenhuma apuração prévia que indique a responsabilidade do terceiro indigitado, estranho à relação jurídica, noção que mereceu o repúdio de (Theodoro Júnior, 2017, p. 39):

[...] a co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal. Reclama, como é curial, apuração pelos meios legais, e só depois do indispensável accertamento do fato que a tiver gerado é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa. Isto, como é óbvio, nunca poderá ser feito depois da penhora, no bojo da execução forçada já em curso, já que a certeza é pressuposto de admissibilidade da própria execução, devendo anteceder-lhe obrigatoriamente.

Ademais, ao estabelecer a intimação do procurador da Fazenda Pública na modalidade pessoal, enquanto a do executado, por carta, admitindo inclusive a forma ficta, gera-se um tratamento desproporcional, desigualando os litigantes e concedendo privilégios ao ente público, em detrimento do conferido ao contribuinte.

Mais um benefício que realça a afronta ao princípio da igualdade entre os envolvidos na Execução fiscal é o instituto da remessa necessária, abordado alhures, que garante ao embargado o reexame da sentença de procedência aos Embargos à Execução.

O despropósito do Poder Legislativo, ao contemplar tamanhas discriminações no texto legal, macula o fundamento constitucional da isonomia e fulmina a equidade que deveria existir entre as partes. O ônus da precariedade da máquina administrativa não pode ser compensado pelo achatamento do cidadão-contribuinte.

Cumprido destacar que o tratamento diferenciado outorgado ao Estado não se restringe ao âmbito procedimental da Execução Fiscal, mas vigora igualmente quando o ente público figura no polo passivo da demanda executória, nas denominadas execuções contra a Fazenda. Chaves (2011, p. 1122) afirma:

Verifica-se que, quando a Fazenda é 'autora' do Procedimento Executivo Fiscal, ela abarca inúmeros privilégios desproporcionais, porém, quando 'ré', ocorre o inverso, há em seu favor um protecionismo injustificado que merece críticas epistemológicas. 'Perceptível que nenhuma das diferenciações como econômicas, estruturais e/ou físicas do aparelhamento das instituições, justificam a disparidade entre as partes'.

Destarte, o que ocorre é que, quando o poder público é o credor da relação obrigacional, busca a todo custo a satisfação creditícia, a ponto de negligenciar os direitos do devedor. Em contrapartida, quando a Fazenda é executada, o particular credor adentra num processo executivo lento e, quando procedente, é inserido num longo sistema de precatórios, para pagamento em ordem cronológica conforme prévia inserção na lei orçamentária.

Nesse sentido, Leal (2008, 183) enfatiza que:

[...] em países de formação estatista rígida, como o Brasil, o ente público ou paraestatal goza de prazos privilegiados, colocando os interesses do Estado acima dos direitos dos cidadãos, como se o Estado, com feições de Leviatã, não estivesse sob comando do ordenamento jurídico e fosse dono do destino das pessoas.

Por fim, deve-se esclarecer que o que se busca no presente estudo não é coadunar com práticas ilícitas ou defender o contribuinte devedor que, de má-fé,

busca esquivar-se das obrigações tributárias, mas, unicamente, trazer reflexão necessária acerca da precariedade em que o particular se encontra ao litigar contra a Fazenda Pública.

CAPÍTULO 3 – O TRATAMENTO DO ESTADO NA EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA: ANÁLISE CRÍTICA

3.1. O ESTADO COMO DEVEDOR: O TRATAMENTO DIFERENCIADO NA EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA

Enquanto réus, os entes integrantes da Fazenda Pública são as figuras mais presentes nas relações processuais do ordenamento jurídico brasileiro, demonstrando, na visão de Pereira (2006, p. 66), a falta de sintonia entre o seu agir e as determinações legais, mormente constitucionais, o que contribui evidentemente para a sobrecarga do Poder Judiciário e para a lentidão na prestação jurisdicional.

Por evidente, não são poucas as críticas de advogados privados, magistrados e mesmo de doutrinadores acerca das prerrogativas processuais inerentes à atuação em juízo da Fazenda Pública.

Por exemplo, previsões que constavam do CPC de 1973 e de outras leis esparsas, como a citação pessoal, o reexame necessário, o prazo quadruplicado para contestar e dobrado para recorrer, a possibilidade de suspensão de liminares, da segurança e de tutelas antecipadas, os honorários advocatícios fixados de modo equitativo, a impenhorabilidade de bens e o pagamento das dívidas por meio de precatórios, sempre despertaram polêmica, calorosos debates e opiniões contrárias (Bueno, 2000, p. 243).

Discute-se, quer entre profissionais do Direito, quer mesmo entre os leigos, se a fixação de regras específicas para os entes dotados de personalidade jurídica de direito público causa algum tipo de afronta ao constitucional princípio da isonomia.

Pereira (2006, p. 67) defende que não se deve assim entender. O ente público não deve ser visto como simplesmente mais uma pessoa jurídica, já que possui dimensão tão profunda que veda que seja visto como um ente jurídico a disputar, com outros, interesses individualizados. E continua destacando que não há que se imaginar vinculação entre a Fazenda Pública e propósitos egoísticos, singularizados.

Na mesma esteira de pensamento, Rodrigues (2016, p. 473) assinala que a isonomia material permite ao legislador que crie normas que protejam pessoas, a fim de equiparar suas condições em relação a outras, já que se encontra em situação de inferioridade.

Não se pode ignorar que a Fazenda Pública não reúne, para sua defesa em juízo, as mesmas condições que tem um particular na tutela de seus interesses. Aos entes públicos são conferidas várias prerrogativas, justificadas pelo excessivo volume de trabalho, pelas dificuldades estruturais da Advocacia Pública e pela burocracia inerente à sua atividade, que dificulta o acesso aos fatos, elementos e dados da causa (Cunha, 2016, p. 350).

É de se ressaltar ainda que a defesa das políticas públicas implementadas não transforma os advogados públicos em advogados do chefe do Poder Executivo, porquanto têm, tais profissionais, como premissa básica, a atuação em defesa do Estado e de sua ordem constitucional, com autonomia funcional no exercício de suas funções (Oliveira, 2018, p. 37).

Se há desigualdade entre os pólos de uma relação processual, desigualmente devem ser tratados pelo legislador, razão pela qual é plenamente justificado que exista, no texto constitucional, no CPC ou em outras leis esparsas, um regime diferenciado para a atuação da Fazenda Pública em juízo. As prerrogativas conferidas por lei à Fazenda Pública não devem, portanto, ser encaradas como privilégios, já que o tratamento diferenciado tem razão de ser na “proteção do interesse público” e atende plenamente à ideia da isonomia processual, consagrada inclusive dentre as normas fundamentais do processo civil, no art. 7º do CPC (Oliveira, 2018, p. 38).

Cunha (2016, p. 358) recorda que, na legislação de 2015, houve a introdução de novas prerrogativas, enquanto outras foram restringidas ou eliminadas, cumprindo realçar alguns dos principais aspectos dessas mudanças, no que passou a ser um novo cenário de atuação da Fazenda Pública em juízo. Nesse ponto, cabe falar inicialmente acerca da previsão de prazos processuais ampliados para a Fazenda.

Quando da vigência do código anterior, era muito forte a crítica, por exemplo, quanto à regra constante do art. 188, que estabelecia prazos em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer, visto que tal dilatação dos prazos acarretaria demora às relações processuais ou feriria o constitucional princípio da duração razoável dos processos. Ocorre que é sim razoável a ampliação dos prazos para a defesa ou para os recursos sob responsabilidade dos advogados públicos, na linha de que, além de o interesse perseguido e defendido ser o público e de suas derrotas refletirem ainda que indiretamente na própria sociedade, é de se convir que sua defesa é mais complicada quando envolve matéria fática, já que se faz necessário movimentar a máquina administrativa em busca de documentos, fichas financeiras e outras comprovações ou elementos que possam embasar a defesa do ente público.

O CPC/2015 continua prevendo prazos específicos e mais extensos para a Fazenda Pública, no entanto, diversamente do CPC/73, que estabelecia o prazo em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer, o art. 183 do CPC/2015 determina que a Fazenda Pública gozará de prazo em dobro para todas as suas manifestações processuais, conforme os arts. 180 e 186, respectivamente.

Também foram reproduzidas as regras que dispensam o Poder Público do adiantamento de custas (art. 91) e do depósito do valor equivalente a 5% do valor da causa na ação rescisória (art. 968, §1º).

A fixação dos honorários advocatícios, notadamente quando vencida a Fazenda Pública, constituía temática bastante polêmica na vigência do CPC/73. Isto porque a regra insculpida no art. 20, §4º daquela legislação, determinava que, sendo a Fazenda vencida, os honorários seriam calculados de acordo com a equidade, sem respeitar necessariamente os limites de 10% a 20% do valor da condenação, com potencial afrontoso para muitos que advogavam contra o Poder Público, já que podia resultar numa fixação irrisória ou ínfima de honorários sucumbenciais.

Assim, o CPC atual, em seu art. 85, §3º, atendeu a esse anseio da classe dos advogados e prescreveu uma sistemática bem mais objetiva para o tema, criando faixas percentuais, baseadas no valor da condenação⁴⁴.

Quanto à concessão das tutelas de urgência contra a Fazenda Pública, há inúmeras restrições previstas na legislação esparsa. De acordo com o art. 1º da Lei nº 8.437/92, não serão cabíveis liminares contra atos do Poder Público em ações de natureza cautelar ou preventiva quando providência semelhante não puder ser concedida em mandados de segurança (Lemos, 2020, P. 172).

A mesma lei, em seu art. 4º, consigna a possibilidade de suspensão da execução de liminares contra o Poder Público. A Lei nº 12.016/2009, que regulamenta o mandado de segurança, em seu art. 7º, §2º, proíbe a concessão de liminares que tenham por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias

⁴⁴ Art. 85 (...) § 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2o e os seguintes percentuais: I – mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos; II – mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos; III – mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos; IV – mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos; V – mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos (Brasil, 2015b).

e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza⁴⁵.

O CPC de 2015, como é sabido, remodelou as tutelas de urgência, inserindo-as como espécies de tutelas provisórias, ao lado da tutela da evidência, entre os arts. 294 e 311. Em princípio, é possível a concessão de quaisquer espécies de tutelas provisórias contra a Fazenda Pública. O legislador poderia ter revogado, por meio do CPC/2015, alguns dos óbices legais ao deferimento de medidas de urgência contra a Fazenda. Ocorre que o estatuto processual, em seu art. 1.059, expressamente determina que, à tutela provisória requerida contra a Fazenda Pública, aplica-se o disposto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 8.437/1992 e no art. 7º, § 2º da Lei nº 12.016/2009, de modo que restam mantidas as vedações acima referidas à concessão de liminares contra o Poder Público (Correia; Fleury; Silva Neto, 2015, p. 248).

Não é despidiendo dizer-se que as restrições legais acima mencionadas, contidas em normas extravagantes, relacionam-se a tutelas de urgência, não havendo qualquer limitação à concessão de tutelas da evidência contra o Poder Público. Isto porque, embora o art. 1.059 do CPC/2015 faça menção às tutelas provisórias, o dispositivo deve ser interpretado restritivamente, de modo a abranger apenas as tutelas de urgência requeridas contra a Fazenda. Nesse sentido, inclusive, é o Enunciado nº 35 do Fórum Permanente de Processualistas Civis – FPPC⁴⁶.

O Código de Processo Civil trabalha com dois procedimentos executivos para a exigibilidade de obrigações de pagar quantia em face da Fazenda Pública. A disciplina será variável a partir da natureza do título. Se o título executivo for judicial, deve-se aplicar o procedimento previsto nos arts. 534-535 do CPC. Se, por outro lado, o título executivo for extrajudicial, aplica-se o procedimento do art. 910 do CPC/15.

Assevera-se que essa diferença de tratamento aos procedimentos executivos contra a Fazenda Pública se refere às obrigações de pagar quantia (Peixoto; Peixoto, 2018, p. 43).

⁴⁵ Nos termos da Súmula nº 729 do STF, as vedações à concessão das tutelas de urgência contra a Fazenda Pública não se aplicam às ações previdenciárias. O art. 3º da Lei dos Juizados Especiais da Fazenda Pública (Lei nº 12.153/2009) também permite o deferimento de quaisquer providências cautelares e antecipatórias no curso do processo, para evitar dano de difícil ou de incerta reparação, inclusive de ofício. O art. 4º da Lei dos Juizados Especiais Federais (Lei nº 10.259/2001) permite a concessão de medidas cautelares contra o Poder Público, a requerimento das partes ou de ofício.

⁴⁶ Enunciado 35 do Fórum Permanente de Processualistas Civis – FPPC: “As vedações à concessão de tutela antecipada contra a Fazenda Pública não se aplicam aos casos de tutela de evidência”.

Não há tratamento diferenciado para as obrigações de fazer e não fazer:

Nesse passo, deve-se chamar a atenção para a circunstância de que a execução especial contra a Fazenda Pública, estabelecida pelo legislador processual, abarca tão somente as suas dívidas pecuniárias, sejam elas decorrentes de títulos executivos judiciais ou extrajudiciais (Peixoto; Peixoto, 2018, p. 43).

A razão principal da diferença de tratamento para a Fazenda Pública nas obrigações de pagar quantia é decorrente da impenhorabilidade e inalienabilidade dos bens públicos.

Existe, portanto, um procedimento específico para a Fazenda Pública exequente (Lei n. 6.830/80; LGL\1980) e dois procedimentos para a Fazenda como polo passivo em procedimentos executórios (cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública e Execução contra a Fazenda Pública) (Lemos, 2020, p. 174).

Não há, contudo, tratamento legal em relação à situação de dois entes fazendários serem exequente e executado na mesma lide. Quando a Fazenda Pública ocupa os dois pólos da demanda surge a dúvida sobre a possibilidade de utilização da Lei de Execução Fiscal. A Lei n. 6.830/80 (LGL\1980) não se preocupou com a Fazenda Pública no polo passivo (Paulsen; Ávila; Sliwka, 2010, p. 409).

Ela se preocupou naturalmente com o título executivo e com o procedimento. No entanto, como o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já admitiu, a execução baseada em título extrajudicial na súmula 279 e a CDA tem essa natureza, não havendo empecilho para a aplicação da Lei n. 6.830/80 (LGL\1980\10) quando entidades públicas figurarem no polo passivo⁴⁷.

⁴⁷ Alguns autores e julgados não admitem a possibilidade de execução fiscal contra a Fazenda Pública. Um exemplo é SILVA, 2008, p. 2. No mesmo sentido: THEODORO JÚNIOR, 2009, p. 37-38. Em relação à jurisprudência pode-se levantar: “EXECUÇÃO FISCAL CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL. LEI 6.830/80. INSS VS. MUNICÍPIO. 1. É cabível execução contra a Fazenda Pública baseada em título executivo extrajudicial, eliminada a penhora. 2. O procedimento especial instituído pela Lei nº 6.830/80, todavia, é destinado apenas à Fazenda Pública na cobrança de seus créditos. (...) (Brasil, TRF 1ª Região, AC 1472 MG 92.01.01472-4, Relator: JUÍZA SELENE MARIA DE ALMEIDA, Órgão Julgador: QUARTA TURMA, J. 04/12/1998)”. A doutrina e jurisprudência majoritária têm defendido a possibilidade de execução fiscal contra a Fazenda Pública desde que haja adequação do rito. É o que ocorre com PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Ob. Cit., p.152. “Adequação do rito às disposições do art. 730 do CPC (LGL\2015\1656). O executivo fiscal (execução por quantia certa instruída com certidão de dívida ativa – para cobrança de crédito tributário ou não tributário regularmente inscrito) não se resume ao exigido pelo rito da Lei 6.830/80 (LGL\1980\10) (o que normalmente acontece), podendo assumir o rito do art.v 730 do CPC (LGL\2015\1656) para as execuções ajuizadas contra a fazenda Pública (União, Estados, Municípios autarquias, fundações públicas)”. Dois exemplos de julgados do STJ, que admitiram execução fiscal contra a Fazenda são: 1- STJ, Resp n. 1416151/RJ (2013/0367540-6), Rel. Benedito Gonçalves, Decisão Monocrática, j. em 24.08.17; 2-STJ, Resp n. 1000028/SP (2007/0250905-3), Rel. Luiz Fux, Órgão Julgador: 1ª Turma, j. 15.10.2009.

Ainda que se possa aplicar a execução fiscal, evidentemente, será preciso a adaptação do procedimento para resguardar a finalidade de se existir procedimentos próprios para o Poder Público no polo passivo de demandas de natureza executiva.

Diante do demonstrado legal que tem por finalidade proteger a supremacia estatal sobre os direitos e interesses particulares, em uma outra vertente de raciocínio, encontra-se os que defendem que o corolário tradicional do Direito Administrativo, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado enfrenta certas críticas e controvérsias por parte da doutrina e jurisprudência, em face ao ordenamento jurídico contemporâneo.

Dentro de uma ótica jurídica constitucional, que se pauta pelos direitos fundamentais individuais e coletivos, a ideia de supressão de direitos privados para valorização do “público”, termo abstrato que involuntariamente faz referência à ordem estatal, pode soar de forma autoritária.

Melhor desenvolvendo, o princípio em questão surge como axioma natural ao Direito Público moderno, onde sua função específica seria “resguardar e atender os interesses públicos, o bem-estar coletivo” (Di Pietro, 2004, p. 45). Nesse sentido, o interesse particular seria mero reflexo do público, sob o ponto de vista da administração pública, restando sempre em um plano inferior ao dos “interesses da coletividade”. Sobre esta bipolarização, Di Pietro (2004, p. 46) destaca: “se a lei dá à Administração os poderes de desapropriar, de requisitar, de intervir, de policiar, de punir, é porque tem em vista atender ao interesse geral, que não pode ceder diante do interesse individual”.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2010) analisa a dicotomia sob outro aspecto, entendendo a noção de interesse público como uma projeção de interesses individuais e privados em um plano coletivo. Logo, segundo o autor, o interesse público é resultante do conjunto dos interesses particulares de cada indivíduo, enquanto membro de uma sociedade:

Pois bem, é este último interesse o que nomeamos de interesse do todo ou interesse público. Não é, portanto, de forma alguma, um interesse constituído autonomamente, dissociado do interesse das partes e, pois, passível de ser tomado como categoria jurídica que possa ser erigida em relação aos interesses individuais, pois, em fim de contas, ele nada mais é que uma faceta dos interesses dos indivíduos: aquela que se manifesta enquanto estes – inevitavelmente membros de um corpo social – comparecem em tal qualidade. Então, dito interesse, o público – e esta já é uma primeira conclusão –, só se justifica na medida em que se constitui em veículo de realização dos interesses das partes que o integram no presente e das que

o integrarão no futuro. Logo, é destes que, em última instância, promanam os interesses chamados públicos (Mello, 2010, p. 61).

Então, ele conclui pela importância do princípio sob análise:

Trata-se de verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o do particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados (Mello, 2010, p. 69).

Nesse aspecto, a existência do princípio se daria de três maneiras: (i) como direção finalística da Administração Pública; (ii) como fundamento constitucional de normas que outorgam privilégios à Administração; e (iii) como fundamento constitucional para ações administrativas restritivas de direitos fundamentais (Osório, 2000, p. 49).

Ávila (2008, p. 63), critica o mencionado princípio ao afirmar inicialmente sua incompatibilidade conceitual, frente a toda construção doutrinária acerca dos princípios jurídicos, vez que apresenta uma regra abstrata de prevalência absoluta que acaba por suprimir os espaços para ponderações.

Os princípios, em geral, não se vinculam abstratamente a uma situação específica, sendo guiados pelo postulado da proporcionalidade e pelo exercício da ponderação. As regras, por sua vez, irradiam sua carga normativa diretamente ao caso específico, sendo suas consequências percebidas de imediato, conforme destaca Ávila (2008, p. 65).

Segundo a corrente contemporânea, o postulado da proporcionalidade orienta a interpretação e aplicação de normas no sentido de harmonizar os bens jurídicos em questão, utilizando como instrumento a ponderação do magistrado. Conforme Sarmiento (2002, p. 92), tal postulado deve ser enxergado a partir de três acepções: adequação (o meio escolhido deve ser apto a atingir o fim a que se destina); necessidade (dentro os meios possíveis, escolhe-se o menos gravoso aos bens em jogo); e a proporcionalidade em sentido estrito (a escolha deverá trazer maiores benefícios de que a restrição proporcionada).

É de fácil percepção a incompatibilidade do princípio sob análise com o postulado da proporcionalidade, eis que, em sua concepção clássica sustenta uma única e invariável relação de interesse público, afastando o processo de ponderação e rejeitando os interesses privados envolvidos.

Ademais, o dito princípio pressupõe a dissociabilidade entre interesses públicos e privados, de modo a sempre confrontá-los e insinuar uma suposta incompatibilidade “público x privado”, onde a administração pública deverá favorecer o primeiro em detrimento do segundo (Binenbojm, 2005, p. 23).

Ocorre que a realização de interesses privados quando em confronto com interesses públicos não constitui desvio de finalidade para a Administração, vez que aqueles também são fins públicos, frente à ordem constitucional, como bem assinala Binenbojm (2005, p. 23):

[...] o interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e de seus fins. Elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado (p. ex. preâmbulo e direitos fundamentais).

Verifica-se a impossibilidade de se extrair o princípio da supremacia do interesse público do conjunto normativo constitucional. Ao contrário, realizar o interesse público passa invariavelmente pela consideração das pessoas em sua dimensão individual, sendo necessário um esforço de harmonização a fim de preservar, na maior medida possível, e entender os direitos individuais como parte do próprio interesse público.

Apresentadas as deficiências do conceito, parte-se à sua nova aplicação. Segundo a teoria clássica, a supremacia do interesse público pode ser percebida em normas que outorgam privilégios e prerrogativas à Administração, bem como em normas restritivas de direitos individuais, tanto no campo do direito material, quanto no campo processual.

Nas palavras de Binenbojm (2005, p. 38), “o Estado, corporificando e personificando o próprio interesse público, faria jus a um conjunto de privilégios processuais, sem os quais os interesses gerais da coletividade poderiam ser comprometidos”.

Tradicionalmente, a jurisprudência acolhe tais privilégios, sempre em nome da superioridade do interesse público:

[...]

1. Os privilégios instituídos para a Fazenda Pública pela Lei nº 6.830/80, assim como tantos outros previstos na legislação processual, não violam o princípio da isonomia entre as partes, por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas e por estar em jogo a preservação de indiscutível interesse público. [...] 7. Apelação do INSS e remessa oficial desprovidas. Apelação da parte autora parcialmente provida (Brasil, 2012).

[...]

1. A remessa necessária, ou duplo grau obrigatório, expressão de privilégio administrativo que, apesar de mitigado, ainda ecoa no ordenamento jurídico brasileiro, porque de recurso não se trata, mas de condição de eficácia da sentença (Súmula 423 do STF), é instituto que visa a proteger o interesse público; assim, é possível alargar as hipóteses de seu conhecimento, atribuindo-lhe mais do que o efeito devolutivo em sua concepção clássica (delimitado pela impugnação recursal do recorrente), mas também o chamado efeito translativo, que permite ao órgão judicial revisor pronunciarse, de ofício, em determinadas situações, como, por exemplo, para dirimir questões de ordem pública.
2. O efeito translativo amplo, admitido pela doutrina e pela jurisprudência, não autoriza, porém, a conclusão de que toda e qualquer questão passível de ofender, em tese, o interesse público deva ou possa se examinada, de ofício, pelo Tribunal ad quem. O reexame necessário nada mais é do que a permissão para um duplo exame da decisão proferida pelo Juiz Singular em detrimento do ente público, mas a partir das teses efetivamente postas na demanda, por isso que o Tribunal somente pode conhecer de ofício daquelas matérias que também poderiam sê-lo pelo Julgador Monocrático. [...] (Brasil, 2013) (Blücher, 2016, p. 25).

Todavia, essas diferenciações não podem mais ser justificadas pela regra de prevalência apriorística dos interesses públicos sobre privado, pois, como já explicado, o ordenamento jurídico deve se esforçar para coadunar os interesses coletivos aos individuais, visto que estes também fazem parte daqueles. Além disso, estas normas de privilégio também estarão sujeitas à lógica do princípio constitucional da isonomia, de forma que sua legitimidade será medida pelo diálogo e respeito ao referido princípio.

Concluindo-se as pesquisas inerentes a esse tópico do trabalho, cabe ressaltar que os meios de defesa processual permitidos ao Executado (particular) são extremamente restritos, em conformidade com a execução ordinária.

Ambas, a execução fiscal e a ordinária, possuem, como principal instrumento de defesa, os Embargos à Execução, que tem como finalidade desconstituir o título executivo ou revisar o valor nele contido, com natureza jurídica de processo de conhecimento.

Diante de tamanha restrição, consolidou-se o entendimento de que é cabível a apresentação da exceção de pré-executividade, que consiste em uma peça processual concebida por construção doutrinária, com conteúdo restrito às matérias que possam ser reconhecidas *ex officio* pelo juiz e não demandem dilação probatória, isto é, cujo direito possa ser de plano documentalmente demonstrado.

Em contraste com o processo de Execução Fiscal, surge a figura da Execução contra o Poder Público. O regime jurídico de direito processual público das ações de execução por quantia certa contra a Fazenda é especial, visto que os bens públicos,

no âmbito processual, são impenhoráveis, não sendo possível a aplicação das regras comuns do processo executório.

O pagamento dos débitos do ente público pode ser realizado através do sistema de precatórios ou mediante requisição de pequeno valor. Ambos possuem a mesma natureza jurídica, diferenciando-se tão somente quanto ao valor do crédito e ao prazo para pagamento, sendo o primeiro gênero que possui três espécies: requisição de pequeno valor (RPV); precatórios comuns; e precatórios de natureza alimentícia.

O precatório, em sentido amplo, pode ser entendido como o documento que exprime uma requisição expedida pelo Presidente dos Tribunais, fruto de uma decisão judicial condenatória contra a Fazenda, para que o pagamento da dívida seja feito por meio de inclusão no orçamento pelo Poder Executivo.

Pelo exposto, resta indubitável a ampla gama de privilégios processuais que cercam a constrição quando direcionada pelas Fazendas contra o particular, em cenário absurdamente leonino se comparado com os poucos mecanismos postos à disposição do particular para perseguir seu crédito do Estado-devedor. Isto quer significar que se deve arguir se, na hipótese, o núcleo intangível das garantias concedidas pelo Poder Constituinte Originário, sobretudo aplicado ao processo, não foi completamente esvaziado.

3.2 A PRESUNÇÃO RELATIVA DO INTERESSE COLETIVO COMO JUSTIFICATIVA GENÉRICA A SATISFAÇÃO DO ESTADO

A expressão “interesse público” se encontra presente em diversos discursos e debates políticos da atualidade. Ao lado de expressões de teor similar, tais como “interesse coletivo”, “interesse geral”, “vontade geral”, dentre outras, a referida expressão cumpre a função de motivar e legitimar a atuação política em diversas formas.

Não escapa, também, ao Direito sua utilização, sobretudo ao Direito Público, com o texto constitucional se referindo a ela expressamente não menos de doze vezes.

Ademais, “razões de interesse público” são justo motivo para tomadas de decisão de proteção à figura do Estado, no que concerne ao seu direito de executar

e de restringir a sua própria execução em alguns elementos, como já mencionado anteriormente.

Se em outro interesse, senão nele, estiver de fato motivado qualquer agir da Administração Pública, incorrerá o agente em desvio de poder, apenas para citar um exemplo. Outrossim, deve ser mencionado o Princípio da Supremacia do Interesse Público, de assento constitucional implícito, que não apenas se aplica cotidianamente nas relações entre Administração e administrados, como também conforma todo o regime jurídico administrativo.

Em razão da supremacia do interesse público, é previsto no ordenamento jurídico uma série de prerrogativas ao ente público. Em razão deste mesmo princípio, são estabelecidas diversas sujeições e restrições aos contribuintes, que não encontram símile na esfera jurídica do Estado.

Conforme explicita Gabardo (2017, p. 96), o interesse público é sim uma instituição que deve ser reverenciada, logicamente obedecendo-se a preceitos éticos e morais. Em suas palavras pode-se sentir o desejo de que haja certo limite para tal ação, veja-se:

Ao contrário da aparência ditada pela mentalidade pós-moderna, que recusa a possibilidade de ser delimitado o interesse público, não é uma tarefa inglória a busca por sua identificação jurídico-política (e até mesmo ética). Definir interesse público não é mais difícil que conceituar 'justiça', 'eficiência' ou mesmo 'moralidade'; aliás, a este último princípio constitucional tem-se conferido elevada importância e aplicabilidade jurídica. E nem por isso costuma-se recusar o caráter ético-jurídico condicionante destas noções. Sendo assim, o caráter abstrato não pode ser tomado como óbice para sua condição de princípio; mas esta é uma crítica recorrente (Gabardo, 2017, p. 97).

Uma das características marcantes do Direito Tributário nos últimos anos é exatamente a tentativa de aumentar os ambientes de cooperação entre sujeitos passivos tributários e a Administração pública, buscando-se uma mitigação dos traços conflituosos que historicamente marcam as relações entre Fisco e contribuintes. Há muito é possível falar em um princípio da cooperação neste campo, que, com a Emenda Constitucional nº 132, passou a estar previsto expressamente no § 3º do artigo 145 da Constituição Federal (Rocha, 2024, p. 107-110).

Nada obstante, por mais que a busca por consenso e a proliferação de novos meios de prevenção e solução de controvérsias sejam, certamente, marcas do Direito Tributário contemporâneo, deve-se crer que se está diante de um processo em andamento do que de algo consolidado. Assim sendo, há ainda muito a se fazer para

que a mentalidade de desconfiança que pautou a relação Fisco-contribuinte até aqui seja trocada pela confiança mútua.

Rocha (2024, p. 19) destaca que:

São precisas, a esse respeito, as palavras do Professor da UFMG, Onofre Alves Batista Júnior, para quem 'o Estado Tributário não pode depender de um amplo ou total controle por sobre os meios de produção, nem da imposição de obrigações cívicas a seus cidadãos, nem tão pouco de sua própria atividade econômica. Ao contrário, devido à legitimação constitucional da intervenção tributária, é possível ao Estado garantir a propriedade privada, a liberdade profissional e de indústria, assim como as demais liberdades que integram a atividade econômica privada'.

Mas, voltando a matéria aqui em discussão, e quanto à execução da dívida. Primeiramente, há de se concordar que a Fazenda Pública realmente possui determinadas características especiais na cobrança de dívidas através da execução fiscal, tal como observado pelo STJ.

O art. 16, § 1º da Lei 6.830/80, citado pelo STJ, afirma que:

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 (Brasil, 1980).

Contudo, esse suposto privilégio conferido à Fazenda é plenamente justificável, principalmente pelo fato das cobranças efetuadas pelo Estado se encontrarem revestidas de interesse público. Sendo responsável pela administração dos bens públicos e pela organização da sociedade, é de interesse de todos que o Estado, tutelador do interesse coletivo, consiga cobrar com eficácia as suas dívidas.

Assim afirmou Moraes (2000, p. 69, *apud* Cunha, 2021, p. 25) que:

[...] quando a Fazenda Pública está em juízo, ela está defendendo o erário. Na realidade, aquele conjunto de receitas públicas que pode fazer face às despesas não é de responsabilidade, na sua formação, do governante do momento. É toda a sociedade que contribui para isso.

Ainda, conforme o autor:

Exatamente por atuar no processo em virtude da existência de interesse público, consulta ao próprio interesse público viabilizar o exercício dessa sua atividade no processo da melhor e mais ampla maneira possível, evitando-se condenações injustificáveis ou prejuízos incalculáveis para o erário e, de resto, para toda a coletividade que seria beneficiada com serviços públicos custeados com tais recursos (Cunha, 2021, p. 26).

Ademais, além das execuções fiscais envolverem o interesse público, a Fazenda Pública, por diversos fatores (volume de trabalho, burocracia ligada a sua atividade, dificuldades estruturais), não está em pé de igualdade com o particular no âmbito processual (Peixoto; Peixoto, 2018, p. 28).

Dessa forma:

As prerrogativas conferidas por lei à Fazenda Pública não devem, portanto, ser encarada como privilégios, já que o tratamento diferenciado tem uma razão de ser – proteção do interesse público – e atende plenamente à ideia de isonomia processual (...). Se cabe à Fazenda Pública velar pelo interesse público, e se este, além de indisponível, deve ser colocado em posição de supremacia em relação aos interesses privados, não há inconstitucionalidade ou ilicitude no estabelecimento de prerrogativas aos seus entes quando da atuação junto ao poder judiciário, desde que se evidenciem necessárias à adequada atuação de seus representantes judiciais, que as regras correspondentes sejam fixadas de acordo com a razoabilidade e que o tratamento diferenciado encontre respaldo na necessidade de preservação do interesse público primário, qual seja, o da coletividade (Peixoto; Peixoto, 2018, p. 29).

Em virtude disso, não encontra respaldo a justificada do STJ de que a Fazenda seria superprivilegiada nas execuções fiscais, já que:

Estes – os privilégios – consistem em vantagens sem fundamento, criando-se uma discriminação, com situações de desvantagens. As “vantagens” processuais conferidas à Fazenda Pública revestem o matiz de prerrogativas, pois contêm fundamento razoável, atendendo, efetivamente, ao princípio da igualdade, no sentido aristotélico de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual. (Cunha, 2021, p. 26).

Ou seja: as características processuais especiais da Fazenda encontram respaldo no interesse público e nas dificuldades de atuação enfrentadas pelo Estado, não sendo, portanto, injustas ou indevidas.

Tanto é assim que, devido à importância das ações envolvendo a Administração Pública:

[...] diversos ordenamentos europeus, tidos como de “primeiro mundo”, e que, secularmente, põem em destaque a obediência aos princípios republicanos, do devido processo legal e da isonomia, chegam a subtrair à Justiça Comum, via de regra, as causas em que seja parte a Administração Pública, para confiá-las a outro conjunto de órgãos, que não integram necessariamente o mecanismo judicial e podem fazer parte do próprio aparelho administrativo (Cunha, 2021, p. 27).

Dessa forma, percebe-se que não deve subsistir o entendimento atual do STJ, que nega a concessão das medidas atípicas aflitivas pessoais utilizando como justificativa um suposto privilégio exacerbado da Fazenda.

Gabardo (2017, p. 122) tem uma visão que retrata uma forma mais elaborada da questão, em seus escritos se pode notar a necessidade da observância dos cuidados com o Erário Público, entretanto, os direitos primordiais do cidadão restam ser obedecidos. Ele destaca que:

O equilíbrio entre o público e o privado, entre a sociedade e o Estado, e entre o indivíduo e a coletividade está na colocação de diferentes pesos em todos os lados. Ao tempo em que resta claro que o interesse público deve ser predominante ao privado, também deve ser reconhecido que os direitos individuais, especialmente os fundamentais, estabelecem uma barreira importante para a atuação do Poder Público; o que não evita, por certo, a existência de casos concretos difíceis. Para estes cabe a ponderação jurídica (objetiva e dentro do sistema), que consiste numa maneira perfeitamente compatível com o princípio da supremacia do interesse público, inibindo qualquer tentativa de, pela negativa de sua incidência, ser preconizado o interesse privado (Gabardo, 2017, p. 123).

Ora, todas as tentativas de facilitar a atuação da Fazenda Pública são fundamentadas no fato de que ela tutela o interesse coletivo, bem como, no fato dela enfrentar dificuldades inerentes a sua função, como alta carga de trabalho e extrema burocracia em seu funcionamento. Isto é evidente, mas os direitos do cidadão têm que ocupar o seu lugar dentro do processo, concedendo-lhe prazos, vistas e interpelações quando necessárias à Fazenda Pública.

Assim, as peculiaridades processuais que a Fazenda possui nas execuções fiscais não a coloca em posição de extrema vantagem, apenas lhe conferem as ferramentas necessárias para tutelar o interesse coletivo. Portanto, não faz sentido negar à Fazenda uma ferramenta processual pelo simples fato de que o legislador, de maneira justificada, tentou achar formas de a Fazenda atuar de maneira efetiva no processo, garantindo, assim, o interesse coletivo (Cunha, 2021, p. 43).

Caso constatado, na prática, que as prerrogativas da Fazenda na execução fiscal estão gerando uma posição de privilégio exacerbado, a justificativa do STJ poderia encontrar respaldo, já que, nesse caso, a adoção de uma ferramenta processual extra, caso não fosse utilizada com extrema parcimônia, poderia acarretar arbitrariedades.

Gonçalves (2022, p. 38) alerta, dizendo:

[...] havendo conflito entre o interesse público e o privado, prevalecerá o primeiro, tutelado pelo Estado, respeitando-se, contudo, os direitos e garantias individuais expressos na Constituição, ou dela decorrentes, como, por exemplo, os direitos e garantias, previsto no art. 5º, da CF/88 (BRASIL, 1988). Cumpre ainda destacar que os interesses públicos se dividem em primários e secundários, onde no primeiro se trata dos interesses diretos do povo, gerais imediatos, enquanto no segundo trata-se dos interesses imediatos do Estado na qualidade de pessoa jurídica, titular de direitos e

obrigações, interesses esses que são colocados pela doutrina como meramente patrimoniais.

Entretanto, não é isso o que ocorre na prática. Mesmo com todas as prerrogativas conferidas pela Lei 6.830/80, ainda se observa uma grande ineficiência nas execuções fiscais.

A execução fiscal caracteriza-se por um conjunto de prerrogativas processuais conferidas à Fazenda Pública, historicamente justificadas pela necessidade de proteger o interesse coletivo e assegurar a efetividade da arrecadação. Entre essas prerrogativas estão o prazo em dobro, a exigência de garantia como condição para a apresentação de embargos, o recurso de ofício e a possibilidade de redirecionamento da execução para terceiros.

No plano normativo, tais privilégios foram concebidos sob a lógica de que a Fazenda Pública defende direitos indisponíveis e atua em prol de toda a coletividade. O argumento central reside na premissa de que os advogados públicos, diferentemente dos advogados privados, não podem selecionar as demandas que patrocinam, estando obrigados a atuar em todos os feitos, o que justificaria prazos diferenciados e mecanismos de reforço processual (Cunha, 2016, p. 45).

Além disso, o legislador buscou estruturar a execução fiscal de modo a conferir maior celeridade à satisfação do crédito tributário, considerado essencial para a manutenção das atividades estatais. A garantia como requisito de embargos, por exemplo, foi pensada como forma de assegurar que a Fazenda não ficasse desprovida de meios concretos de cobrança durante a tramitação da defesa do contribuinte (Brasil, 1999).

Contudo, a experiência prática revelou que, apesar dessas prerrogativas, a execução fiscal não alcançou a eficiência almejada. Estatísticas do Conselho Nacional de Justiça indicam que a maior parte das execuções fiscais não resulta em recuperação efetiva do crédito, permanecendo anos em tramitação sem êxito (CNJ, 2022). Assim, embora as prerrogativas sejam justificadas em tese, o resultado concreto demonstra que não se converteram em efetividade, o que exige reflexão crítica sobre sua adequação no Estado Constitucional inaugurado em 1988.

Todavia, como demonstrado, as características processuais especiais da Fazenda se justificam pelo interesse coletivo e pelas suas dificuldades de atuação. Além disso, mesmo com o legislador conferindo facilidades para a Fazenda executar

seus devedores, tais vantagens parecem não se confirmarem na prática, sendo a execução fiscal extremamente ineficiente para cobrança de dívidas.

3.3 SOLUÇÕES A MITIGAR O ABISMO DE TRATAMENTO A FAVOR DO ESTADO, TANTO NO DIREITO MATERIAL COMO PROCESSUAL, NA EXECUÇÃO FISCAL

Posto a origem e os procedimentos da LEF; analisar-se-á agora, os limites da aludida lei perante a Constituição Federal de 1988. A princípio, pelas palavras de Hugo de Brito Machado (2015, p. 48), tem-se que “[...] a Constituição é o instrumento jurídico de organização do Estado, que é repita-se – o maior centro de poder existente no mundo, em nome do qual atuam as autoridades; e a Constituição é o limite para o poder à estas atribuídos”.

Importante o entendimento que se tem a partir do excerto acima, de que a Constituição como limitadora do poder Estatal, goza de supremacia, visto sua essencialidade em um ordenamento jurídico, desta feita o autor ainda ensina:

Se o ordenamento jurídico tem uma Constituição – como tal entendido o conjunto de normas de máxima hierarquia – e esta faz referências aos tributos, essas referências devem ser atendidas como limitações aos que elaboram normas de hierarquia inferior, em razão da superioridade hierárquica da norma em que estão albergadas (Machado, 2015, p. 52-53).

Em paralelo, pode-se conferir que todas as normas do ordenamento jurídico, estão adstritas à formatação hierárquica inaugurada por uma Constituição Federal, que goza de supremacia e deve ser respeitada, sob pena da norma hierarquicamente inferior que infringi-la, ser anulada.

Em relação a interpretação das normas Constitucionais, apresentam-se os ensinamentos de Moraes (2011, p. 17), que:

A supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a interpretação de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequado à Constituição Federal.

Feitas essas balizas, salienta-se novamente que a LEF não fora elaborada e criada na vigência da atual Constituição, a de 1988, visto que a lei de execução fiscal nº. 6.830, data de 22 de setembro de 1980, portanto com origem albergada pela Constituição de 1967.

Pela situação peculiar, deve-se entender, portanto, como a LEF adentrou no novo ordenamento jurídico inaugurado pela Constituição de 1988, e de que forma limita-se perante a Constituição, já que como demonstrado, a Constituição goza de supremacia hierárquica e a interpretação do ordenamento jurídico se deve a ela. Assim, como já salientado anteriormente, a LEF foi introduzida ao novo ordenamento jurídico inaugurado pela CF de 1988 através do princípio da recepção.

Não obstante as garantias e privilégios justificáveis da Fazenda, conforme já delineado em vários trechos da presente obra, e em sendo o Brasil um Estado eminentemente fiscal, alguns pontos merecem reforma. O objetivo é alcançar maior equilíbrio entre fisco e contribuinte, preservando o Estado Democrático de Direito e a dignidade humana.

Se, por um lado, a legislação atribuiu à Fazenda Pública instrumentos diferenciados sob o argumento da tutela do interesse coletivo, por outro, o conjunto dessas prerrogativas gerou, na prática, um desequilíbrio significativo em relação ao contribuinte. E parte da doutrina entende que as prerrogativas da Fazenda não cumprem o objetivo e criam desequilíbrios⁴⁸.

Originariamente, no que pertine à execução fiscal, presencia-se a figura do Estado credor, que além de emitir o próprio título executivo, executa-o dentro de um sistema absolutamente público. Dentre outras tantas situações favoráveis ao Estado, buscar um equilíbrio no procedimento executivo fiscal é acima de tudo questão de bom senso, igualdade e cidadania.

De fato, é inegável que a execução forçada dos bens do devedor tributário represente o ponto culminante na potencial conflituosidade da relação jurídica entre Estado e contribuinte. Justamente por tal motivo, o regime jurídico processual tributário deve obedecer ao princípio da diferenciação da lide tributária que – devidamente cotejado em face da Constituição – estabelece que o processo executivo dos títulos tributários deve ser apto a promover a especial segurança constitucional em matéria tributária. Também não se pode olvidar do princípio da garantia constitucional, formulado por Valdés Costa ao analisar a “tríplice função do Estado” em matéria fiscal. Ou seja, o Estado afigura-se como criador da obrigação tributária, seu credor e juiz dos conflitos que se apresentam (Marins, 2021, p. 48).

⁴⁸ O autor Leonardo Greco sustenta que os privilégios têm se convertido em entraves, mais do que em soluções (Greco, 2018).

Não existe execução de caráter tributário fundada em título judicial e, ao contrário de outros títulos executivos extrajudiciais que se formam, bilateralmente ou por iniciativa do devedor (como os contratos ou os títulos de crédito), a formação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) se dá através de iniciativa exclusiva da Fazenda Pública, que é credora (Marins, 2021, p. 49).

O problema se apresenta nas disparidades de tratamento encontradas, justificadas numa base geral, como exposto ao longo do trabalho, mas prioristicamente com maior distância dentro da execução fiscal, como já demonstrado. Reduzir certas situações para se encontrar maior justiça, sem, com isso, subtrair do Estado sua condição coletiva, é a resposta que se apresenta em ideias que implicam em mudanças legislativas, sejam elas no âmbito da Lei de Execução Fiscal, no Código Tributário Nacional ou em leis esparsas.

O Ministro Alfredo Buzaid, ao elaborar o anteprojeto do Código de Processo Civil de 1973 (CPC/73), não previu na redação original daquela legislação qualquer distinção de prazo para a Fazenda Pública. Sustentava que a existência dessa previsão tinha o intuito de “privilegiar o servidor público nem sempre diligente” (De Moraes, 2012, p. 156).

Foi na votação do então projeto pelo Congresso Nacional que se acrescentou a regra do art. 188 do CPC/73, prescrevendo o cômputo “em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público”. A regra, como se verá adiante, foi alterada pelo CPC, mas a discussão quanto à legitimidade das prerrogativas fazendárias permanece.

A Constituição Federal, em seu art. 5º, veicula a igualdade como um princípio mestre dentre os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos, o que se reflete também na relação jurídico-processual. A interpretação literal desse princípio levaria à inarredável conclusão de que a conferência de prerrogativas processuais à Fazenda Pública seria uma prática inconstitucional, porque, afinal, daria tratamento diferenciado às partes do processo tributário.

A doutrina majoritária reconhece que essas prerrogativas, embora justificadas sob a lógica da supremacia do interesse público, não podem ser absolutizadas em detrimento das garantias do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Conforme observa Wambier e Talamini (2008, p. 387), a Fazenda Pública não pode ser tratada como parte “hipersuficiente”, tampouco o contribuinte como parte

"hipossuficiente", sob pena de se comprometer a isonomia processual, princípio basilar do Estado Democrático de Direito.

Autores como Machado (2011, p. 54) e Coelho (2012, p. 511) denunciam os desequilíbrios existentes na execução fiscal, notadamente a presunção absoluta de veracidade da Certidão da Dívida Ativa, a dispensa de preparo recursal e os prazos dilatados para a Fazenda. Tais prerrogativas, embora previstas legalmente, exigem interpretação conforme à Constituição para que não se convertam em fatores de injustiça processual.

Oportuno pontuar, que a regra do prazo em dobro para as manifestações da Fazenda Pública não se aplica àquelas situações em que a lei estabelece, de forma expressa, prazo próprio para o ente público (art. 183, § 2º, CPC). Esse é o caso, por exemplo, dos prazos previstos expressamente na Lei n. 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), como o de 10 dias para a autoridade coautora prestar informações (art. 7º, inciso I). Também é o caso de prazos que estão previstos no próprio diploma processual civil, como o prazo de 30 dias para a Fazenda impugnar a execução – fundada em título judicial – ajuizada contra si (art. 535, CPC) ou para embargar a execução – fundada em título executivo extrajudicial (art. 910, CPC).

No intuito de delimitar propostas, para não se alargar demasiadamente e desviar do propósito, que foi demonstrar que existem diferenças de tratamento entre Estado e Contribuinte, sem fugir de tudo já exposto, fica-se restrito quanto às efetivas alterações, nos seguintes pontos: subtração do prazo em dobro na execução fiscal; a não obrigatoriedade do recurso de ofício; a não necessidade da garantia do juízo para propositura dos Embargos à Execução; o efeito suspensivo automático dos embargos; e a proibição do redirecionamento nas execuções fiscais.

O tratamento processual privilegiado coloca o devedor em posição desvantajosa. A exigência de garantia para a apresentação de Embargos à Execução gera violação à inafastabilidade da jurisdição e ao devido processo legal, restringindo o acesso à justiça de contribuintes que não dispõem de bens ou recursos imediatos, fere a isonomia, transformando a defesa em um direito meramente formal⁴⁹. Já o efeito suspensivo automático do presente instrumento processual garante utilidade ao direito

⁴⁹ STF: “É inconstitucional condicionar o acesso à jurisdição ao oferecimento de garantia do juízo, sob pena de ofensa ao princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional.” (STF, RE 592.616/SP, Rel. Min. Eros Grau, DJe 17.10.2008).

de defesa, evitando que o processo executivo avance irreversivelmente antes de decisão judicial, em linha com o contraditório substancial.

O prazo em dobro (art. 183, CPC) foi pensado para compensar a burocracia interna da administração. Com a realidade atual, digitalização processual e sistemas eletrônicos, essa justificativa perdeu força. Na execução fiscal, esse benefício se mostra desproporcional, pois amplia ainda mais a desigualdade entre Estado e contribuinte, comprometendo a paridade de armas (art. 5º., caput e LV, CF), além de alongar a disparidade temporal, retardando o andamento do processo e comprometendo a isonomia processual⁵⁰.

O recurso de ofício, já mitigado no processo comum, prolongaria artificialmente a execução, sem ganho efetivo⁵¹, violando o princípio da duração razoável do processo (art. 5º., LXXVIII, CF).

O redirecionamento da execução fragiliza a segurança jurídica e exporia terceiros sem contraditório adequado. A restrição proposta (somente com sentença penal transitada em julgado que reconheça abuso de personalidade ou fraude) garante proporcionalidade e respeito à autonomia patrimonial⁵².

Essa realidade configura uma diferença estrutural relevante — não apenas teórica, mas concreta. Ainda que o discurso normativo justifique os privilégios com base no interesse público, a prática mostra que tais mecanismos não resultam em maior arrecadação, mas em sobrecarga do Judiciário e em obstáculos desproporcionais ao exercício do contraditório e da ampla defesa pelo contribuinte.

Dessa forma, a execução fiscal revela-se marcada por uma “diferença abissal” entre as partes: enquanto o Estado conta com prerrogativas legais robustas, o contribuinte enfrenta limitações severas para exercer plenamente seu direito de defesa. Essa constatação não nega a relevância do interesse coletivo, mas demonstra que os instrumentos concebidos para o resguardar, não se traduzem em efetividade prática, sendo necessário repensar a compatibilidade dessas regras com os Princípios Constitucionais da isonomia, do devido processo legal e do acesso à justiça.

⁵⁰ STJ: “O prazo em dobro para a Fazenda Pública não se justifica em hipóteses em que inexistente prejuízo ou dificuldade adicional de defesa, sob pena de afronta ao princípio da isonomia.” (STJ, REsp 1.340.553/RS, Rel. Min. Mauro Campbell, DJe 22.05.2013).

⁵¹ Em Didier Jr, Braga e Oliveira, é destacado que o recurso de ofício “é mecanismo anacrônico, que apenas retarda o processo sem agregar utilidade prática.” (Didier Jr; Braga; Oliveira, 2022).

⁵² STJ: “O redirecionamento da execução fiscal ao sócio exige a comprovação de atos ilícitos ou da dissolução irregular da sociedade, não sendo admissível sua imposição automática.” (STJ, REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 23.03.2009).

Uma proposta legislativa seria cabível e será apresentada, para descrever as modificações mais viáveis, objetivas e filtradas, que se coadunam com o presente trabalho, sem que alargue e desvirtue o foco, para contribuir com o estreitamento dos privilégios do Estado e as garantias constitucionais do contribuinte.

O projeto visa a compatibilização da Lei nº 6.830/1980 com os princípios da ordem constitucional vigente, especialmente quanto à isonomia, ao devido processo legal e ao contraditório. A proposta é fruto da constatação de que a execução fiscal, como estruturada, perpetua uma desigualdade que compromete a paridade de tratamento entre as partes e encontra apoio não apenas na jurisprudência constitucional e infraconstitucional, mas também em estudos acadêmicos, relatórios do CNJ e diretrizes do novo processo civil, motivo pelo qual se apresenta madura e oportuna, respeitando as competências da Administração Tributária e não impedindo a efetividade da cobrança da dívida ativa, mas impondo limites constitucionais indispensáveis à preservação da justiça fiscal e do Estado de Direito.

Além disso, a racionalização da execução fiscal também colabora com o sistema de justiça, ao eliminar atos e recursos desnecessários, como o recurso de ofício. Esta medida segue a lógica já adotada pelo Código de Processo Civil de 2015, que promoveu avanços importantes no combate à morosidade processual e ao congestionamento judicial.

A busca do equilíbrio (art. 5º. CF) se justifica tendo como base a própria estrutura atual da execução fiscal e como se procede o surgimento do título executivo (CDA), a cobrança, num cenário de contraditório e ampla defesa administrativa bem restritivo e parcial.

Em verdade, buscou-se demonstrar científica e juridicamente que as desproporções de tratamento entre Estado e contribuinte são diversas, mesmo que se reconheça a estrutura de Estado fiscal, levando-se em consideração as posições favoráveis ao Estado frente ao contribuinte.

Preservando a condição do Estado atuar em regra sempre em nome da coletividade, onde o próprio contribuinte nela se encaixa, se propõe um manejo na busca desse equilíbrio, a se iniciar, uma vez que a ação de execução fiscal é de rito simplificado e de menor complexidade, com a sugestão como lei especial que é a LEF, da subtração do prazo em dobro para Fazenda se pronunciar, bem como a não obrigatoriedade do recurso de ofício quando vitorioso o contribuinte, se buscando uma

maior igualdade e equilíbrio dentro do campo processual, sem deixar de privilegiar o bem comum.

Juridicamente a medida se justifica na busca de uma paridade relativa, pois no caso específico, está-se diante de constrições patrimoniais do executado, que desde o nascedouro do título executivo via procedimento administrativo é cercado de presunções favoráveis ao Estado e de uma desconfiança desmedida quanto ao contribuinte, além da própria condução unilateral do processo administrativo.

Passando para o efetivo direito de defesa do contribuinte, e aproveitando as próprias modificações do Código de Processo Civil em seu art. 914, diferente das execuções entre particulares (credor e devedor), o Estado detém todas as informações de renda e bens dos cidadãos, ou seja, não se justifica a exigência de se garantir integralmente o juízo para apresentar os Embargos à Execução (Brasil, 2015b).

A posição do Estado em satisfazer seu crédito com maior celeridade em nome da coletividade, e, para tanto, a exigência da garantia, cientificamente não parece razoável, e, sim, aproxima-se mais claramente de verdadeiro cerceamento de defesa e de acesso à justiça.

Embora historicamente apresentada como mecanismo de proteção do interesse coletivo, a exigência de garantia, na prática, tem se revelado um entrave ao direito de defesa e ao pleno acesso à justiça, o que demanda reavaliação de sua legitimidade à luz da Constituição de 1988.

Para que se alcance o direito de defesa e o contraditório livre de qualquer ingerência ou constrição arbitrária, os Embargos à Execução devem ser dotados do efeito suspensivo automático, não se justificando o devedor ao mesmo tempo se defender e ser alvejado em seu patrimônio, respeitando-se assim, inclusive, o princípio da dignidade humana.

A exigência de garantia prévia para embargar a execução, por exemplo, apenas dificulta o exercício da ampla defesa sem qualquer ganho efetivo para o erário, pois, muitas vezes, sequer existem bens passíveis de penhora. Com isso, milhares de processos tramitam apenas para gerar custas, bloqueios arbitrários e insegurança econômica, prejudicando empresas e pessoas físicas sem aumentar a arrecadação.

Levando em consideração a garantia constitucional de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório, é desse pensar que, somente com o trânsito em julgado dos Embargos à Execução,

o exequente poderá satisfazer seu direito, prevalecendo o efeito suspensivo até o trânsito em julgado do processo (Marins, 2021, p. 52).

Mello (2010, p. 71), ao tratar do princípio da igualdade, entende que é necessário a análise da razoabilidade da possível discriminação com o intuito de verificar se o referido princípio está sendo respeitado. Quando se encontra uma lei que estabelece tratamento diferenciado entre as pessoas é imprescindível que se analise se ela é razoável e se existe uma razão muito forte para fazer tal discriminação. Se for identificada essa forte razão, será possível a discriminação, caso contrário, não.

O que fartamente restou explicitado no bojo desta pesquisa, é que tal igualdade em relação aos embargos não se cristaliza, se não fica claro que, nessa linha de entendimento, o embargo à execução não tem, necessariamente, o fim de defesa contra um determinado ato de penhora já realizado, mas sim contra a execução fiscal em si.

A medida visa evitar atos constrictivos abusivos antes da apreciação do mérito da defesa apresentada, compatibilizando a execução fiscal com o regime geral do processo civil e com o respeito ao devido processo legal substancial.

Desse modo, fica evidente, por exemplo, que não há sentido na ideia de que os embargos funcionem apenas para defesa de constrição já efetivada, argumentação que favorece a desnecessidade de garantia. A obrigatoriedade de garantia, agora em sua integralidade, não deixa de ser mais uma forma de mitigação ao acesso à justiça, sendo clara a restrição ao devido processo legal.

Sobre isso, Mello (2024, p. 25) destaca que:

É essencial ter em mente que, ao autorizar ao devedor tributário a possibilidade de instrumentalizar sua defesa à pretensão executiva por meio da oposição de Embargos à Execução Fiscal, mediante garantia parcial, a manifestação jurisprudencial tutela direito constitucional de elevado conteúdo axiológico diretamente relacionado às noções de ampla defesa e contraditório, entendimento esse que merece ser replicado nas instâncias ordinárias a fim de manter a esperada unicidade interpretativa e isonomia de tratamento, valores esses tidos como verdadeira base de sustentação do microssistema de normas processuais, especialmente, pelo modelo constitucional de processo.

Ademais, os tribunais superiores têm reiteradamente decidido em favor da possibilidade de aceitação dos embargos mesmo sem a prévia garantia do juízo, especialmente em casos de hipossuficiência.

Esses julgamentos demonstram a inconstitucionalidade da norma em questão, porque se originam de conflitos causados entre ela e os Princípios Constitucionais. Elucidam a obrigação de garantir os princípios de equidade, igualdade e acesso à justiça.

Veja que o STJ vem, em alguns casos, adotando o entendimento no sentido de que, a admissão de Embargos do Devedor à execução fiscal não está, necessariamente, condicionada à garantia do juízo. Todavia, nesses casos, geralmente, só existe suspensão da cobrança com fundamentação para o juízo, como nos casos de estar presentes os requisitos de tutela provisória de urgência:

(...) É certo que a impossibilidade econômica de arcar com a garantia do juízo não pode ser fator impeditivo do exercício do contraditório e da ampla defesa. A incidência de tal entendimento, todavia, deve ser buscada na via processual própria. 4. Recurso ao qual se nega provimento. (Brasil, 2016)

Segue-se exemplo, principalmente voltado à figura do devedor hipossuficiente, que, portanto, não tem condições de garantir a dívida:

(...) é necessária a garantia da execução para a oposição de Embargos à Execução Fiscal (v.g.: Primeira Seção, REsp 1.272.827/PE, repetitivo). 2. Em observância à ampla defesa e à garantia de acesso ao Poder Judiciário, tem-se mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado quando a parte executada, comprovadamente, for hipossuficiente (v.g.: Primeira Seção, REsp 1.127.815/SP, repetitivo).

Veja-se que são muitas as normas federais, estaduais e municipais que regulam diferentes tipos de tributos (impostos, taxas, contribuições), cada qual com suas peculiaridades: regras de incidência, bases de cálculo, alíquotas e formas de apuração. A diversidade de normas e a constante modificação da legislação tornam difícil, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, manter o controle exato sobre todas as obrigações tributárias.

É por isso que, aliás, a autoridade fazendária por diversas vezes utiliza critérios diferentes para tributação do mesmo fato gerador. Nessa linha, torna-se evidente que o sistema jurídico permite diferentes interpretações das normas tributárias. Muitas vezes, o Fisco e os contribuintes interpretam de maneira distinta a legislação aplicável, até mesmo porque possuem objetivos diversos. A Fazenda sempre busca a maior arrecadação, pois ela sustenta o funcionamento do Estado e o financiamento de políticas públicas, enquanto o contribuinte sempre busca a menor oneração possível.

Em consequência, os cidadãos contribuintes acabam não concordando com interpretações legais que fundamentam determinadas cobranças fiscais e, assim, não efetuando o pagamento quando notificados. Uma forma de evitar a divergência de interpretações, em geral, é através da hermenêutica jurídica, crucial para garantir a correta aplicação das leis em uma sociedade.

No ordenamento jurídico brasileiro, a própria constituição federal disciplina os chamados limites ao poder de tributar, ou seja, princípios, bases para interpretação das normas, que limitam a atuação fiscal. Afinal, a função histórica da tributação é proporcionar bem-estar social e desenvolvimento do país, possuindo, muitas vezes, funções extrafiscais. Então, nada mais justo que limitar o poder estatal em prol da cidadania. Desse modo, a CF/88 assegura aos contribuintes, por exemplo, a proibição do excesso e do confisco na cobrança de tributos, segurança jurídica, a igualdade tributária, uniformidade geográfica, respeito à capacidade contributiva, entre outras garantias. Destaca-se:

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disso é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve se sobrepor ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a preponderância do ente que visa ao bem comum nas suas relações com os particulares.

Uma das situações em que a prevalência é claramente visualizada é a possibilidade de cobrança de tributos. O Estado possui o poder de, por ato próprio - a lei -, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro. Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado.

A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal (Alexandre, 2023, p. 137).

Entretanto, o fato é que isso não é suficiente para assegurar que a autoridade fazendária constitua créditos tributários através da interpretação legal correta. Isso porque as próprias normas de limitação ao poder de tributar também estão sujeitas à interpretação por parte do fisco e, frequentemente, observa-se a tendência de limitar a abrangência dos direitos e garantias constitucionais, visando ampliar a arrecadação estatal.

Os contribuintes discordando das cobranças fiscais, acabam não efetuando o recolhimento quando notificados.

Vale destacar que, durante todo o período processual administrativo, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, impossibilitando que o Fisco inicie qualquer ato de cobrança. De forma geral, tanto a impugnação quanto o recurso administrativo possuem efeito suspensivo, o que impede a Administração Tributária, principalmente, de inscrever o crédito cobrado na lista de dívida ativa do ente, até que o processo seja definitivamente resolvido na esfera administrativa.

Acerca desse tema, vale destacar a relevante e antiga controvérsia sobre a exigência de garantia, como o arrolamento de bens, para a interposição de recursos administrativos. Assim, o contribuinte que não concordasse com a decisão administrativa seria obrigado a onerar seus bens com a finalidade de garantir o crédito tributário, gravando o crédito perante terceiros como condição para interpor o recurso administrativo. Sobre isso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que: a exigência do depósito recursal (ou arrolamento de bens) também peca por limitar desproporcionalmente o exercício do direito à ampla defesa (Tribunal Pleno, ADI 1.922/DF, Rei. Min. Joaquim Barbosa, j. 28.03.2007, DJ 18.05.2007, p. 64; STF, Tribunal Pleno, ADI 1.976/DF, Rei. Min. Joaquim Barbosa, j. 28.03.2007, DJ 18.05.2007, p. 64 - noticiadas no Informativo 461 do STF).

Dessa forma, em 2009, também editou a Súmula Vinculante n. 21: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

Veja-se, portanto, que o ordenamento jurídico, cada vez mais, preza excepcionalmente pela garantia de defesa do contribuinte, tanto que, atualmente, não permite atos de constrição patrimonial, no mínimo, enquanto não existir decisão definitiva pela administração fazendária.

Uma das principais críticas aos recursos administrativos fiscais reside no fato de que o órgão julgador, na maioria das vezes, é a própria Fazenda Nacional, frequentemente representada pela procuradoria do ente tributante, o que gera questionamentos quanto à imparcialidade e neutralidade das decisões. Tal situação não ocorre, por exemplo, com o âmbito civil, onde, salvo a existência de um título extrajudicial previamente constituído, faz-se necessário o processo de conhecimento para a constituição da dívida, caracterizado pelo litígio entre as partes e tutelado por uma jurisdição imparcial.

Em atenção, a Administração Pública, que, como já dito, é diretamente interessada na arrecadação de tributos, acaba ocupando a função de julgadora e de

cobradora, o que cria uma situação de conflito de interesses. Assim, os julgados de primeira instância administrativa acabam confirmando, quase sempre, a hermenêutica utilizada inicialmente pela autoridade fazendária, com raras exceções de erros grotescos de cobrança.

Ademais, findada a etapa administrativa, quando o contribuinte não efetua o pagamento do tributo devido ou não consegue reverter a cobrança, o débito é inscrito na lista de dívida ativa do ente tributante. Dessa forma, a inscrição em dívida ativa, normalmente feita pela própria procuradoria do ente público, confere ao crédito tributário status de dívida pública, inclusive perante terceiros. Esse procedimento está previsto no art. 2º da LEF, e, a partir da inscrição, já é possível emitir a conhecida Certidão de Dívida Ativa, um instrumento análogo a um título executivo extrajudicial, provido de presunção de certeza e liquidez, e que poderá, a qualquer momento, instruir uma futura execução fiscal.

Ou seja, conforme o demonstrado, o processo de constituição do crédito tributário e a subsequente inscrição em dívida ativa são complexos e, muitas vezes, cercados de controvérsias, tanto do ponto de vista técnico quanto jurídico. A administração tributária, ao constituir o crédito e inscrever o débito na dívida ativa, segue um procedimento formal que, em teoria, deveria observar rigorosamente os Princípios Constitucionais e legais que protegem os contribuintes.

A defesa do contribuinte frente à execução fiscal é uma ferramenta vital para a proteção dos direitos constitucionais e para assegurar que o processo de cobrança tributária seja justo, equilibrado e em conformidade com a legislação. Por isso, não deveria ser limitado pela exigência de garantia. O respeito aos Princípios Constitucionais e a possibilidade de contestação são pilares essenciais para o funcionamento adequado do sistema tributário brasileiro, garantindo que o poder de tributar seja exercido dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

Frente a esse cenário, a existência de mecanismos eficazes de defesa é fundamental para garantir a justiça e a correção dos procedimentos tributários, evitando que o contribuinte seja obrigado a pagar tributos indevidamente lançados ou inscritos em dívida ativa de forma precipitada.

Na esfera prática, os contribuintes hipossuficientes, que não conseguem garantir o juízo, ficam sem alternativa, sendo forçados a utilizar outros meios processuais menos específicos, como a exceção de pré-executividade, que, embora dispense a garantia, tem um âmbito mais restrito, pois só permite a discussão de

questões de ordem pública ou nulidades absolutas, e não do mérito do débito tributário.

Outra alternativa seria a utilização de ações autônomas, mas que também implicaram em uma complexidade e morosidade maior, pois não são meios específicos de defesa, como os Embargos do Devedor. Uma situação parecida aconteceu no ordenamento nacional até meados de 2006, só que na esfera civil. Antes da promulgação da Lei nº 11.382/2006, a conhecida lei dos títulos extrajudiciais, a regra geral era que o devedor só poderia embargar a execução após a garantia do juízo, até mesmo na esfera civil. Essa regra estava prevista no antigo art. 737 do Código de Processo Civil, que dispunha que os Embargos do Devedor não eram admitidos antes de garantido o juízo: [...] Art. 737. Não são admissíveis Embargos do Devedor antes de seguro o I - pela penhora, na execução por quantia certa; II - pelo depósito, na execução para entrega de coisa (Brasil, 1973).

Por consequência, assim como acontece atualmente na execução fiscal, muitas críticas foram tecidas em relação à ofensa ao princípio da ampla defesa (previsto no art. 5º, LV, da Constituição Federal). Isso porque devedores em situação financeira difícil, sem bens para oferecer em penhora ou recursos para depósito, eram praticamente impedidos de se defender, mesmo que houvesse fundamentos sólidos para contestar a dívida.

Exemplo emblemático ocorria no caso do executado revel, quando se constituía curador dativo da Defensoria Pública. Nesse cenário, surgia a problemática quanto à garantia do devido contraditório, já que a Defensoria Pública, responsável pela defesa do revel, não tinha condições de garantir o juízo para oferecer os Embargos do Devedor.

Esse obstáculo processual levantava sérios questionamentos sobre a efetividade do direito à ampla defesa e ao contraditório. Sendo posteriormente até mesmo objeto de controle difuso de constitucionalidade, submetido à sistemática de recurso repetitivo:

(...) A teor da antiga redação do art. 737, inciso I, do Código de Processo Civil, "Não são admissíveis Embargos do Devedor antes de seguro o juízo: pela penhora, na execução por quantia certa;" (Revogado pela Lei n.º 11.382/2006). 2. "Ao executado que, citado por edital ou por hora certa, permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos" (Súmula n.º 196 do STJ). 3. É dispensado o curador especial de oferecer garantia ao Juízo para opor Embargos à Execução. Com efeito, seria um contra-senso admitir a legitimidade do curador especial para a oposição de embargos, mas exigir que, por iniciativa própria, garantisse o juízo em nome do réu revel, mormente em se tratando

de defensoria pública, na medida em que consubstancia desproporcional embaraço ao exercício do que se constitui um munus público, com nítido propósito de se garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa. 4. Recurso especial provido. Observância do disposto no art. 543-C, § 7.º, do Código de Processo Civil, c.c. os arts. 5.º, inciso II, e 6.º, da Resolução 08/2008. (Brasil, 2010)

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça também já havia entendido de forma parecida, proferindo o seguinte entendimento: Súmula 196/STJ: Ao executado que, citado por edital ou por hora certa, permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos.

Observa-se que o mesmo problema persiste nas execuções fiscais, atualmente. Como dito, ainda prevalece a exigência de garantia do juízo:

É legítima a nomeação de curador especial para opor Embargos de Devedor se o réu, citado por edital, permanece revel. Incumbe, assim, ao curador, nos termos do art. 9º, II, c.c o art. 598, do CPC, diligenciar como substituto processual, assegurando a legalidade da execução. Inteligência da Súmula nº 196 da Súmula do STJ, verbis: "Ao executado que, citado por edital ou por hora certa, permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos".(Brasil, 2007, p. 335.)

Toda essa insegurança jurídica, e discussões judiciais, culminaram em um movimento legislativo que resultou na Lei nº 11.382/2006, conhecida à época como lei dos títulos extrajudiciais. Essa normativa, entre diversas outras alterações, determinou a extinção da exigência de garantia do juízo como condição para a apresentação de Embargos à Execução. A partir dessa alteração, o devedor passou a ter o direito de embargar a execução independentemente de prévia penhora, depósito ou caução, conforme a nova redação do art. 736 do CPC.

Outro fator a se considerar é que diversos juízos condicionam a admissibilidade da defesa, não só à garantia, mas à garantia integral da dívida cobrada. Nesse sentido, caso ocorra a constrição de todos os bens do executado, mas sem que isso represente o valor total da dívida, os embargos podem ser inadmitidos.

Não se afasta a possibilidade de determinação da prática de novo ato constitutivo voltado a garantir a parcela do débito remanescente, mas inadmite-se os Embargos de Devedor por falta de garantia parcial. Percebe-se que, nessa linha de entendimento, o embargo do devedor não tem, necessariamente, o fim de defesa contra um determinado ato de penhora já realizado, mas sim contra a execução fiscal em si.

Desse modo, fica evidente, por exemplo, que não há sentido na ideia de que os embargos funcionem apenas para defesa de constrição já efetivada, argumentação que favorece a desnecessidade de garantia. Toda forma, a obrigatoriedade de garantia, agora em sua integralidade, não deixa de ser mais uma forma de mitigação ao acesso à justiça, sendo clara a restrição ao devido processo legal.

Permite-se, portanto, concluir que a Fazenda Pública, por apresentar diferenças em relação aos particulares, pode receber tratamento diferenciado de forma a preservar a paridade de tratamento, mas, apenas nos casos em que a diferença de tratamento for primordial para a preservação da supremacia que o interesse público possui sobre o privado, sob pena de afrontar o princípio da isonomia.

Finalizando a contribuição de alterações, encontra-se o tema do redirecionamento, que além de polêmico, é recheado de interpretações doutrinárias e jurisprudenciais, muitas delas ampliando alternativas, com inversão do ônus da prova quanto a gestores, sócios e administradores.

Contrário do que ocorre nas execuções civis, na execução fiscal se permite redirecionamentos dentro da própria execução em andamento e alterações no título executivo (CDA), situações não permitidas no âmbito entre particulares.

Sem atentar para as consequências dessa inversão paradigmática, a jurisprudência do STJ tem atribuído ao processo de execução fiscal a anômala função formalizadora da responsabilidade tributária, seja aquela anterior à extração da CDA, seja ulterior. Recepcionou aquela Corte a ideia geral de que é lícito à Fazenda Pública fazer inserir “preventivamente” na CDA o nome dos potenciais responsáveis, galvanizando essa inscrição com a força da “presunção de legitimidade” inerente à CDA (Marins, 2021, p. 53).

Necessário, dentro das regras processuais e da constituição, um estreitamento dessa prática, que é pode se tornar predatória e tem potencial desrespeitoso quanto aos direitos e garantias individuais do cidadão, visto que se tenha explicitamente normatizado a proibição de qualquer redirecionamento executivo fiscal que não respeite o devido processo legal, pensando-se em procedimentos próprios para apurar as hipóteses do art. 135, CTN.

O próprio ato de redirecionamento de uma execução em andamento já viola os direitos e garantias do contribuinte cidadão. Para as hipóteses do art. 135 do CTN, procedimento próprio e adequado é o que se impõe num Estado Democrático de

Direito, não devendo prevalecer a inclusão do sócio dentro da execução fiscal em trâmite.

O Estado, ao exercer sua função arrecadatória, não pode subverter garantias constitucionais básicas do contribuinte. A presunção de dissolução irregular deve ceder diante de provas que demonstrem a continuidade das atividades empresariais. Defende-se, portanto, uma interpretação do redirecionamento da execução fiscal, pautada na efetiva demonstração de dissolução irregular e de conduta ilícita do sócio, sob pena de se consagrar um instrumento de violência legal, como já alertava Klaus Tipke: *“O sistema tributário não pode ser um instrumento de violência legalizada, mas deve servir à justiça distributiva e à preservação da confiança dos cidadãos no Estado de Direito”* (Elali, 2025).

Para haver exceção, os sócios administradores ou terceiros gestores só responderiam solidariamente pela execução, com participação efetiva em contraditório e ampla defesa no processo administrativo, se figurassem desde o início no título executivo (CDA), não havendo espaço para inclusão posterior, incumbindo o ônus da prova à Fazenda.

O redirecionamento em si, com o processo executivo em andamento, consiste em afronta ao *“due process of law”*, uma vez que a situação é ofensiva às normas constitucionais de ampla defesa, contraditório e devido processo legal, bem como atitude totalmente contrária a um Estado Democrático de Direito. Diz o art. 5º., LIV e LV da Constituição Federal:

Art. 5º (...)

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

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;
(Brasil, 1988).

A solidariedade deve ser observada desde o lançamento do débito. Qualquer outra situação diversa dos requisitos que respeitem as garantias constitucionalmente previstas só seria possível mediante o instrumento processual da desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 113 e seguintes do CPC.

Merece estudo próprio cada uma das problemáticas existentes sobre o tema do redirecionamento para maior profundidade na discussão.

Para o problema exposto, suficientes as discussões e as posições trazidas, alcançando o objetivo de demonstrar a existência de privilégios e a necessidade de serem revistos e repensados.

Indubitavelmente, a atual Constituição, promulgada em 05 de outubro de 1988, denominada “cidadã”, elegeu como valor supremo a sociedade sem preconceitos e, como objetivo principal do Estado Democrático de Direito, a igualdade, conforme dispôs em seu preâmbulo e já no “caput” de seu artigo 5º estabelece que “todos são iguais perante a lei, sem a distinção de qualquer natureza” e, nos 78 incisos deste artigo, especifica os direitos e garantias individuais.

Diante do que foi discutido e exposto nesta obra, apresenta-se uma proposta de mitigação da problemática no formato de Projeto de Lei, conforme apresentado adiante, no Anexo, como um produto técnico, claro e coeso, em relação à cobrança judicial nos termos da execução fiscal.

O Projeto de Lei proposto visa alterar alguns artigos e acrescentar um novo à Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, pontualmente no Artigo 1º, no Artigo 16º e no Artigo 40º.

As mudanças propostas incluem a eliminação do prazo em dobro nas execuções fiscais, bem como a extinção da obrigatoriedade do recurso de ofício em decisões desfavoráveis à Fazenda Pública. Além disso, o projeto estabelece que a apresentação de embargos à execução fiscal não dependerá de garantia prévia do juízo e que esses embargos terão efeito suspensivo automático. Por fim, a legislação proposta veda o redirecionamento da execução fiscal para terceiros, exceto em situações muito específicas conforme demonstrado nas modificações.

CONCLUSÃO

Ao se buscar levantar um tema de tamanha relevância dentro do cenário tributário nacional que trata em sua gênese do direito constitucional relacionado à igualdade entre as pessoas e a obrigação do Estado em cumprir com seu papel de agente fiscalizador e arrecadador de tributos e impostos, teve-se por princípio norteador aprimorar os conhecimentos no que tange o processo de execução fiscal, que em dados momentos pende a sua balança à proteção da figura estatal em detrimento da outra parte, no caso, o contribuinte.

Ao se debruçar e se dedicar a leitura aqui resumidas, observou-se com clareza e nítida percepção que este opúsculo teve um propósito claro: retomar o debate sobre por que razão existem desconexões na forma de tratamento entre os envolvidos na execução fiscal, e como, tal fato poderia ter seus efeitos minimizados. Não existem respostas prontas e acabadas, mas o propósito de se criar mecanismos legais que diminuam esse espaço está dentro das convicções norteadoras deste texto.

É passada a hora de superar uma visão binária de um Estado que não se possa contestar juridicamente com as mesmas possibilidades que a ele é conferida. Percepções binárias estão na origem da polarização dos estudos fiscais e impedem que se consiga avançar com soluções para os complexos problemas fiscais contemporâneos. A execução fiscal é um fenômeno que, por si, tende a ser bipolar e ambíguo na medida em que precisa conciliar a necessidade de proteção da arrecadação com a igual necessidade de proteção dos direitos ao contraditório do contribuinte. Portanto, não é nas posições diametralmente opostas que o processo de execução fiscal, com todas as suas nuances, será capturado.

Por outro lado, o Direito Tributário não é um campo de estudo objetivo, numérico, insensível às demandas sociais. No centro da tributação estão a pessoa humana e a sociedade. Deste modo, a arrecadação, ou a execução fiscal, deve ser vista inserida no contexto mais amplo da atividade financeira do Estado, recuperando-se a conexão entre arrecadação e gasto público, e a obrigação do ente público, também, de cumprir quando for ele a figura a ressarcir ao contribuinte.

Dessa maneira, não se pode acreditar que a mera justificação filosófico-moral é suficiente para a supremacia do Estado em relação ao contribuinte, e consequentemente seu dever fundamental de pagar por aquilo que não entende como

sendo obrigação, sem o uso de ferramentas que contradigam as peças processuais apresentadas dentro dos ritos da justiça. É preciso mais e, para tanto, os estudos essencialmente jurídicos não são suficientes, sendo necessária a conexão de conhecimentos, de saberes, desde a economia, passando pela sociologia e a antropologia, chegando à psicologia. Aqueles que se recusam a olhar pela janela de seus estudos tributários para ver a vida não só não contribuem para o avanço, mas são pilares do imobilismo.

Tomando aqui a palavra tão cara aos estudos do Professor Marco Aurélio Greco (obra), o foco tem que ser o equilíbrio, um equilíbrio transparente onde consigamos travar debates fiscais conhecendo e ponderando os pontos de partida dos interlocutores. Ou seja, a meta é buscar um sistema orientado pelos valores fundamentais do Estado Brasileiro: liberdade, justiça e solidariedade.

É nesse contexto que devem ser examinadas as funções da CDA. Tendo como referência a sua instrumentalidade em relação às decisões fundamentais da sociedade, formalizadas na Constituição Federal, e a necessidade absoluta de que evite-se, a todo custo, que o Direito Tributário se torne um mecanismo de concessão de privilégios e restrição de direitos constitucionais.

Dentro do cenário jurídico, não raro, verifica-se que muitos são aqueles que defendem o entendimento de que, dentro dos procedimentos da execução fiscal deve haver a mitigação do contraditório em função da especialidade do crédito cobrado pela Fazenda Pública. Não se debate aqui contra o entendimento de que o Estado seja a figura geradora do bem-estar social satisfazendo suas necessidades através das cobranças que lhe sejam peculiares. Essa prerrogativa é sim de direito estatal de cobrar aquilo que lhe é devido.

O que se apresenta como uma desconfiguração jurídica é a clara noção de vantagens dispostas a favor da Fazenda Pública, não como aleatórias ou arbitrárias, mas dentro do entendimento de que teriam sido criadas para proteção do poder de tutela do Estado e defesa da coisa pública. Interpela-se, nesse momento, que dentro do processo de execução fiscal, já seja possível, dentre os atos, a imediata paralisação do patrimônio do suposto devedor, na esteira da proteção do direito do credor e no interesse social. Há que se frisar que, dentro do texto constitucional, a possibilidade de apresentação do contraditório é clara, traduzindo-se na garantia da observância do contraditório, ampla defesa, isonomia e direito.

O contraditório não é composto pela simples obrigação legal de oportunizar a chamada bilateralidade na audiência (simples ser ouvido pelo juiz), sendo que seu exercício não pode ser preterido ou deixado à mercê da escolha subjetiva do julgador. Trata-se de um dos pilares centrais do processo, de necessária observância no procedimento executivo fiscal, seja propiciando a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos opostos ou a declaração expressa da prescrição intercorrente no procedimento.

Destarte, o marco teórico do presente trabalho se assenta em uma abordagem crítica e constitucionalmente orientada da execução fiscal, defendendo que os privilégios atribuídos à Fazenda devem ser constantemente reavaliados à luz dos Princípios Constitucionais do contraditório substancial, da paridade de armas, da razoabilidade e da proporcionalidade. A leitura contemporânea da execução fiscal, portanto, demanda não apenas respeito ao arcabouço normativo infraconstitucional, mas, sobretudo, fidelidade aos postulados fundamentais do processo justo, numa leitura sistemática que favoreça a racionalização do procedimento sem comprometer os pilares do devido processo legal e da paridade de armas.

Como desfecho, apresenta-se, em anexo, Projeto de Lei destinado a atualizar pontualmente a Lei nº 6.830/1980. O texto proposto suprime o prazo em dobro nas execuções fiscais, extingue a obrigatoriedade do recurso de ofício em decisões desfavoráveis à Fazenda Pública; assegura a tomada de embargos com efeito suspensivo automático e sem necessidade de garantir o juízo; e veda o redirecionamento a terceiros, salvo hipóteses estritas. Este conjunto de medidas se orienta pelos princípios da isonomia, do contraditório e do devido processo legal, buscando reequilibrar as posições entre Fisco e contribuinte e harmonizar a execução fiscal à Constituição de 1988 e ao CPC/2015, sem, contudo, comprometer a eficiência necessária à tutela do crédito público.

Assim, diante do exposto neste trabalho, mesmo que delimitado pelos objetivos propostos, conclui-se que, na relação cidadão-contribuinte-devedor com a Fazenda Pública, aquele tem seus direitos constitucionais diminuídos, restando citar que, quando ocupa o lado inverso, ou o polo ativo nas demandas executivas contra os entes estatais, um ponto de equilíbrio se faz necessário.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Retificação de certidão de dívida ativa. *In*: **Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET**. Sistema tributário brasileiro e a crise atual. São Paulo: Noeses, 2009.

ASSIS, Araken. **Manual do Processo de Execução**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ÁVILA, Humberto. **O que é devido processo legal?**. São Paulo: RT, 2008.

BARROS, Guilherme Freire de Melo. **Poder Público em Juízo para Concursos**. 6. ed, Rev., atual e ampl. Salvador: Juspodium, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 297.

BINENBOJM, Gustavo. Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 239, Rio de Janeiro: Editora Forum, Jan/Mar, 2005.

BLÜCHER, Hans Christian Von. **A execução fiscal e o novo código de processo civil**: uma análise crítica acerca do processo executivo fiscal frente à nova ordem processual brasileira. 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/19816/1/HCVBI%c3%bccher.pdf>. Acesso em: 15 maio 2025.

BOMFIM, Gilson Pacheco. O Redirecionamento da Execução Fiscal e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica Previsto pelo Novo Código de Processo Civil. **A LEF e o novo CPC**, 2016.

BONAVIDES, P. **Ciência Política**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BONAVIDES, Paulo. **Constituinte e constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 13 jun. 2024.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 fev. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em 22 dez. 2024.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto Nº 70.235, de 6 de Março de 1972**. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 15 mar. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Que dispõe sobre o Código de Processo Civil de 1973 e dá outras providências. 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm. Acesso em: 25 jan. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei N. 6.830, de 22 de Setembro de 1980**. Que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 13 fev. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 9.649, de 27 de maio de 1998**. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9649cons.htm. Acesso em: 03 jan. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Nº 13.105, de 16 de Março de 2015**. Código de Processo Civil. 2015b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 03 jan. 2025.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag nº 736.990/MG**. Relator: Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Data de Julgamento: 03/05/2007. Data de Publicação: DJ 31/05/2007, p. 335.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.127.815/SP**. 1ª S. Relator: Min. Luiz Fux. Data de Publicação: j. 24/11/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.487.772/SE**. 1ª T. Relator: Min. Mauro Campbell. Data de Publicação: j. 28/05/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1112416 MG 2009/0045613-2**. 1ª S. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgamento 27/05/2009. Data de Publicação: DJe 09/09/2009a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1272827/PE**. 1ª S. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Data do Julgamento 22/05/2013. RDTAPET vol. 38 p. 227 RTFP vol. 114 p. 373. Data de Publicação: DJe 31/05/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resp. 165.231/MG**. 1ª T. Relator: Min. José Delgado. ac. 5-5 1998. Data de Publicação: DJU 3/8/1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1216345 SP 2010/0177092-8**. Relator: Min. Cesar Asfor Rocha. 2ª T. Data de Publicação: DJe 07/08/2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1508171 SP 2014/0340985-1**. 2ª T. Relator: Min. Herman Benjamin. Data de Publicação: DJe 06/04/2015a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 36540 MG 1993/0018468-7**. 1ª T. Relator: Min. Garcia Vieira. Data de Julgamento: 08/09/1993. Data de Publicação: DJ 04/10/1993.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resp 117.832/SP**. 2ª T. Relator: Min. Peçanha Martins, ac. 4-3-1999. Data de Publicação: DJU 10/05/1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.110.548/PB**. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Corte Especial. Data de Julgamento: 25/02/2010. Data de Publicação: DJe 26/04/2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.263.054/GO**. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Data de Julgamento: 02/04/2013. Data de Publicação: DJe 13/08/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 392/STJ**. Relatora: Ministra Denise Arruda. Data de Publicação: DJe 07/10/2009.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **ADI nº 1.511-7/DF**. Relator: Min. Carlos Velloso. Data de Publicação: DJe de 16/10/1996a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1.571/DF**. Relator: Min. Celso de Mello. Data de Publicação: DJ 19/12/2002a.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **ADI 1717 DF**. Relator: Sydney Sanches. Data de Julgamento: 07/11/2002, Tribunal Pleno. PP-00061 EMENT VOL-02104-01 PP-00149. Data de Publicação: DJ 28/03/2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Rcl nº 20.617 AgR**. Relator: Min. Roberto Barroso. Primeira Turma. Data de Julgamento: 02/02/2016.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **RE: 220906 DF**. Relator: Min. Maurício Corrêa, Data de Julgamento: 16/11/2000, Tribunal Pleno. PP-00015 EMENT VOL-02091-03 PP-00430. Data de Publicação: DJ 14/11/2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 226.855/SP**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Data de Publicação: DJ 17/12/1999.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **REsp 1062537 RJ 2008/0076577-0**, 1ª T. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento 24/06/2008. Data de Publicação: DJe 01/07/2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. **AG: 48269 PR 2005.04.01.048269-4**. Min. Álvaro Eduardo Junqueira. 1ª Turma, DJ 24/05/2006.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Embargos Infringentes em Ação Cível nº 47220/MG (0047220-63.1999.4.01.0000)**. Relatora: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso. Data de Julgamento: 11/04/2012, Quarta Seção. Data de Publicação: e-DJF1, p.150, de 23/04/2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Arguição de Inconstitucionalidade em Apelação Cível nº 389968-SE (2002.85.00.000448-1/02)**. Relatora: Desembargadora Federal Danielle Cavalcanti. Data de Autuação: 2002b.

BUENO, Cássio Scarpinella. **O poder público em juízo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária – o dever de observância ao devido processo legal e à motivação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 164, de maio de 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. V. 11. 12. ed. 10 de Janeiro: Editora Lumen Iuris, 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASSONE, vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário - Teoria e Prática**. 15. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

CHAVES, Charley Teixeira. Eliminar a distinção de prazos para os sujeitos processuais. Findar com os prazos denominados de impróprios? e criar mecanismo para observância dos prazos procedimentais.. *In*: LEAL, Rosemiro Pereira (Coord), ALMEIDA, Andréa Alves de (Org). (Org.). **Comentários Críticos a Exposição de Motivos do CPC de 1973 e os Motivos para a Elaboração de um Novo CPC**. Franca: Lemos e Cruz, 2011.

CHIESA, Clélio. **Processo Tributário e Segurança jurídica**: limites jurídicos ao redirecionamento, à penhora e à indisponibilidade de bens. *In*: Processo Judicial Tributário. São Paulo: MP Editora, 2006.

CNJ – Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2024.

CNJ – Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2023**. Brasília: CNJ, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2024.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 20. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed, São Paulo: Forense, 2018.

COMOGLIO, Luigi Paolo. **Etica e técnica del giusto processo**. Torino: G. Giappichelli Editore. 2004.

CORREIA, André de Luiz; FLEURY, Rodrigo Ribeiro; SILVA NETO, Luís Antônio da Gama e. O exequente no novo código de processo civil. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, vol. 71, p. 169-200, Out.-Dez./2015.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Direitos Humanos e Cidadania**. São Paulo: Moderna. 2002.

DE MORAES, José Roberto. Fazenda pública em juízo: prerrogativas ou privilégios, **Revista Jurídica**, v. 4, n. 4, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004.

DIDIER JR. Fredie. **Curso de direito processual Civil**. V 1. 19. ed. rev. amp. Atual. São Paulo: JusPodivm, 2017.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**: Processo de Conhecimento. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2022, p. 615.

ELALI, André. **Redirecionamento da execução fiscal e a presunção da dissolução irregular das sociedades**. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-28/redirecionamento-da-execucao-fiscal-e-a-presuncao-da-dissolucao-irregular-das-sociedades/>. Acesso em: 06 jun. 2025.

FARIAS, Joel Rodrigues. **A exceção de pré-executividade à luz da lei de execuções fiscais**. 2006. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/33506/1/2006_tcc_jrfarias.pdf. Acesso em: 03 jun. 2024.

FERRAGUT, Maria Rita. O redirecionamento no processo de execução: possibilidade e limites. *In: Processo Judicial Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2006.

FLAKS, Milton. **Comentários à lei de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FUJITA, Sérgio Akira. **Análise da cobrança administrativa fiscal federal: problemas e soluções**. 2019. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/5097/1/Sergio%20Akira%20Fujita.pdf>. Acesso em: 29 maio 2024.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista Investigação Constante**, v.4, n. 2, p. 95-130, 2017.

GARZÓN, Váldez. Madrid: **Centro de estudios constitucionales**, 1997.

GONÇALVES, Antônia Verônica da Silva. **A prescrição intercorrente na execução fiscal**: uma análise crítica do Resp. nº 1.340.553/RS de 2018 em face do princípio da supremacia do interesse público. 2022. Disponível em: <http://repositorio.undb.edu.br/bitstream/areas/858/1/ANT%c3%94NIA%20VER%c3%94NICA%20DA%20SILVA%20GON%c3%87ALVES.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2025.

GRECO, Leonardo. A Fazenda Pública em Juízo: vantagens e desvantagens processuais. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 275, 2018, p. 95-120.

GRECO, Leonardo. **Garantias fundamentais do processo**: o processo justo. *In: Estudos de Direito Processual*. Campos dos Goytacazes: Ed. Faculdade de Direito de Campos, 2005.

HOBBSAWN, Eric J. **Era dos extremos**: o breve século XX: 1914–1991. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 7. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

LAGO MONTERO, José Maria. **El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria**: una crítica. 1995.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

LEAL, Rosemiro Pereira. **Teoria Geral do Processo**. Porto Alegre: Síntese, 2008.

LEMO, Vinicius Silva. **A decisão parcial e as questões de fato**. Salvador: Juspodivm, 2020.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.199.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo, SP. Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 167, abril de 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 134, novembro de 2006.

MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 2010.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2021.

MARIONI, Luiz Guilherme. **Novo Curso de Processo Civil**. São Paulo: RT, 2015.

MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J. **El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria**. Valladolid: Lex nova, 2000.

MEIRA, Silvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, Carlos Francisco Lopes. Execução Fiscal Administrativa à luz da Constituição brasileira. **Rev. AGU**, nº 31. 2012, p. 109-42.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Na Constituição Federal: Processo Civil, Penal e Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Weber Luiz de. Advocacia Pública Contemporânea. In OLIVEIRA, Weber Luiz de (org.). **Advocacia Pública em Debate**. Florianópolis: Empório do Direito, 2018.

OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma Supremacia do Interesse Público sobre o Privado no Direito Administrativo Brasileiro? **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, v. 220, p. 82-98, abr/jun 2000.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**: Lei no. 6.830, de 22-9-1980. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAIXÃO, Judite Cavaleiro. Fontes do Tribunal de Contas de Portugal para a história do Brasil Colônia. **Rev. Acervo**, Rio de Janeiro, v. 10, nº 1, p. 57-70, jan/jun 1997.

PARLATO, Andrea. **Il Responsabile d' Imposta**. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1963, p. 81

PAULSEN, Leandro. Redirecionamento da execução fiscal contra o responsável tributário. *In*: **Revista de Estudos Tributários**, nº 68. Julho-Agosto de 2009.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PEIXOTO, Marco Aurélio Ventura; PEIXOTO, Renata Cortez Vieira. **Fazenda pública e execução**. Salvador: Juspodivm, 2018.

PEREIRA, Hélio do Valle. **Manual da Fazenda Pública em Juízo**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

RIBEIRO DE MORAES, Bernardo. **Compêndio de Direito Tributário**. Vol. II. 3. ed., 1995, p. 287

ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. **Execução Fiscal**: doutrina e jurisprudência. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 3. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

RODRIGUES, Marco Antônio. **A Fazenda Pública no processo civil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ROSSEAU, Jean-Jaques. **Do contrato social**. São Paulo: Édipro, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2020.

SARMENTO, Daniel, **A ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SILVA, Bruno Mattos. **Execução Fiscal**. Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980 (LGL198010), Interpretada. Doutrina e Jurisprudência do STJ. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 2.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo Malheiros, 2005.

SILVA, Juan Mello. **A garantia em execuções fiscais**: a primazia dos princípios processuais constitucionais dos contribuintes face à discricionariedade fazendária. 2022. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/contexto/article/view/77780>. Acesso em: 15 jun. 2024.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito processual público**. A fazenda pública em juízo. São Paulo. Malheiros, 2003.

SZKLAROWSKI, Leon Jrejad. A Lei de Execução Fiscal - O Contencioso Administrativo e a Penhora Administrativa. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**, v. 9, n. 3, jul./set. 1997.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: comentários e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2009.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 190.

TONIOLO, Ernesto José. **A Prescrição Intercorrente na Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. **Curso Avançado de Processo Civil**: Processo de Execução. 5. ed. ver., atual., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ANEXO

PROJETO DE LEI Nº _____, DE _____ DE _____ DE 2025.

Altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, para suprimir o prazo em dobro na execução fiscal, extinguir a obrigatoriedade do recurso de ofício, dispensar a garantia do juízo para propositura de embargos, conferir efeito suspensivo automático aos embargos e vedar o redirecionamento da execução fiscal.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 1º-A. Não se aplica o prazo em dobro previsto no art. 183 do Código de Processo Civil nas execuções fiscais.

§1º. Fica dispensado o recurso de ofício nas decisões proferidas contra a Fazenda Pública no âmbito da execução fiscal.

Art. 16. ...

I – *Revogado.*

II – *Revogado.*

III – *Revogado.*

§ 1º (novo) A propositura dos embargos à execução fiscal independe de prévia garantia do juízo.

§ 2º ...

§ 3º ...

§ 4º (novo) Os embargos à execução fiscal terão efeito suspensivo automático, salvo quando propostos fora do prazo legal ou desprovidos dos elementos mínimos exigidos em lei.

Art. 40-A (novo).

É vedado o redirecionamento da execução fiscal para terceiros dentro do processo executivo em curso, salvo nos casos em que houver sentença penal transitada em julgado reconhecendo conduta dolosa com desvio de finalidade ou confusão

patrimonial que configure abuso da personalidade jurídica, seguindo procedimento próprio.

Art. 2º Ficam automaticamente revogados os artigos que sejam incompatíveis com as alterações.

Art. 3º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.