

**XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO
CONPEDI BUENOS AIRES –
ARGENTINA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

EDGAR GASTÓN JACOBS FLORES FILHO

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Edgar Gastón Jacobs Flores Filho; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-805-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Derecho, Democracia, Desarrollo y Integración

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XII Encontro Internacional do CONPEDI Buenos Aires – Argentina (2: 2023 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BUENOS AIRES – ARGENTINA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos num evento internacional de pós graduação, desta feita na terra de nossos irmãos argentinos; repetindo o sucesso consagrado em Santiago do Chile em 2022. Buenos Airas. Com seus famosos restaurantes de parrilha e e admirável acervo arquitetônico servindo como pano de fundo para muita discussão e aprendizado. Coincidentemente o período da conagração acadêmico se desenrolou às vésperas do 1º turno da eleição presidencial argentina onde mais uma vez - após 40 (quarenta) anos de retorno após período de arbítrio -a democracia se mostraria com toda sua pujança sem embargo da disputa polarizada. De nossa parte, o GT de tributário revelou-se surpreendente sobretudo por conta da tramitação da reforma tributária (PEC n.º 45), no âmbito do Senado Federal, após perpassar e ser aprovada, com pequenos ajustes na proposta original na Câmara de Deputados. Não se vê, na seara tributária, tão considerável tentativa de alteração de mudança na tributação sobre o consumo há décadas. Tal fato ocorre justamente pelos múltiplos interesses envolvidos numa verdadeira disputa teórica entre quem ganharia com a reformulação pretendida (setor da indústria e comércio) e quem perderia (setor de serviços). No mais, mesmo o equilíbrio e pacto federativo deveria ser repensado se vingada a modificação de competências com a supressão de impostos e contribuições paralela à inovação do que se denominou imposto sobre valor agregado partilhado entre União, Estados e Municípios. Os trabalhos mais uma vez se mostraram à altura da profícua e sempre crescente pesquisa em direito tributário no Brasil. Boa leitura a todos!

EXECUÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA NO RITO DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL.

TAX EXECUTION: AN ANALYSIS OF THE LEGITIMACY OF THE PRINCIPLE OF AMPLE DEFENSE IN THE RITE OF THE TAX ENFORCEMENT LAW

Etides Yuri Pereira Queirós ¹

Júlia Simões Neris ²

Resumo

Neste trabalho, através de uma pesquisa bibliográfica desenvolvida sob o método cartesiano, será realizada análise sobre a legitimidade da tutela jurisdicional executiva disposta na Lei nº 6.830/80, comumente chamada de Lei de Execuções Fiscais, notadamente acerca da relação entre princípios constitucionais processuais vigentes. Para isso, será apresentada a relação jurídico-tributária como um dos elementos condicionantes da própria existência do Estado, razão pela qual foi instituído um rito próprio para a cobrança do crédito fiscal. Isto posto, apresentar-se-ão as peculiaridades do procedimento de Execução Fiscal, em especial, quanto à questão da imposição de garantia ao juízo de execução, como elemento processual essencial para que se possa exercer os direitos constitucionalizados ao contraditório e a ampla defesa através da apresentação de Embargos à Execução. Por fim, será analisada a legitimidade do procedimento da Lei nº 6.830/80 tratar-se de uma tutela jurisdicional executiva, em detrimento à ausência de garantias que atestem a participação efetiva do contribuinte na constituição do título executivo.

Palavras-chave: Execução fiscal, Constituição federal, Legitimidade, Processo, Ampla defesa

Abstract/Resumen/Résumé

In this work, through a bibliographical research developed under the Cartesian method, an analysis will be carried out on the executive jurisdictional protection presented in Law nº 6.830/80, commonly called the Tax Execution Law, notably regarding the relationship between current procedural constitutional principles. For this, the legal-tax relationship will be presented as one of the conditioning elements of the very existence of the State, which is why a specific rite was instituted for the collection of the tax credit. That said, the peculiarities of the Tax Execution procedure will be presented, in particular, regarding the issue of the imposition of guarantee to the execution court, as an essential procedural element so that the constitutionalized rights to the contradictory and the ample defense can be

¹ Doutor e mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia, pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes, secretário-Geral da Comissão Especial do Terceiro Setor OAB/BA, triênio 2021/2024

² Advogada, mestranda em direito pela Universidade do Estado da Bahia, pós-graduada em Direito Tributário pela Faculdade Baiana de Direito, graduada pela Universidade do Estado da Bahia

exercised through of the submission of Embargoes to the Execution. Finally, the procedure of Law n° 6.830/80 will be complied with, as it is an executive judicial protection, to the detriment of the absence of guarantees that attest the effective participation of the taxpayer in the constitution of the enforceable instrument.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax execution, Legitimacy, Rite, Broad, Defense

INTRODUÇÃO

A atividade arrecadatória sempre fora um dos pontos críticos do Estado de Direito. Afinal, são minoria os cidadãos que se satisfazem em arcar com os tributos impostos pela esfera estatal. Ao contrário, são majoritários os reclames gerais que versam sobre a discrepância entre a elevada carga tributária e a eficiência dos serviços públicos postos à disposição do cidadão pela Administração Pública.

Dessa forma, a falta de retorno, quando se fala na relação entre arrecadação de tributo versus disponibilização de serviços essenciais aos cidadãos, é o ponto crucial da visão antipatizada do recolhimento da exação.

Apesar da aparente insatisfação social, uma noção se faz essencial e inquestionável: a existência do Estado de Direito implica em custos e a principal fonte de receita do Estado são os tributos.

A partir dessa premissa, pode-se entender o tributo como a principal fonte de receita para o Estado, sendo este de tamanha importância para o Estado Brasileiro, que não só as diretrizes do Sistema Tributário Nacional foram integradas expressamente na própria Constituição Federal como também o legislador infraconstitucional criou um rito próprio, de natureza executiva, com a finalidade de prover a realização do crédito fiscal.

Assim, em 22 de setembro de 1980 o legislador criou o rito da Execução Fiscal. A partir do referido diploma legal, a satisfação do crédito fiscal passaria a dispor de um rito próprio de natureza estritamente executiva para assegurar o pagamento da exação.

Nesse passo, passados quase 38 anos da promulgação da Lei 6.830/80 e advindo, inclusive, um novo Código de Processo Civil, faz-se necessário analisar a atual efetividade e eficiência do dito diploma legal, em especial, a legitimidade da tutela executiva no rito da Execução Fiscal.

A luz do exposto, deixa-se claro, de imediato, que a partir da pesquisa bibliográfica desenvolvida sob o método cartesiano irá ser estudado a eficácia da tutela jurisdicional executiva no rito processual disposto na Lei 6.830/80.

Para isso, após apresentado a importância da relação tributária para o Estado de Direito, será analisado o rito e a forma de tutela estatal que foi disposta na Lei de Execução Fiscal.

Nessa linha de pensamento, apresentar-se-á o rito da Lei 6.830/80, pontuando, passo a passo, desde a Ação de Execução Fiscal até a culminação da sentença dos Embargos à Execução, meio de defesa do contribuinte no referido procedimento executório, culminando

com as críticas ao referido rito processual, em especial, a necessidade de garantia para oferecimento da defesa do contribuinte e sua implicação direta no direito ao contraditório e a ampla defesa.

Ultrapassada as questões acima, será abordada a legitimidade da Execução Fiscal se tratar de uma tutela executiva uma vez que se tratando de um procedimento essencialmente expropriatório por diversas vezes é procedida sem qualquer participação direta ou anuência do contribuinte.

Nesse azo, será discutida se apenas a prévia existência da notificação de lançamento ou até mesmo do processo administrativo é suficiente para legitimar o procedimento da Lei 6.830/80 como uma tutela executiva.

E, por fim, será defendido que não obstante a importância jurídica dos tributos para a manutenção do Estado de Direito, a tutela executiva da forma que é prestada hoje pela Lei 6.830/80 é capaz de gerar violação de direitos constitucionais do contribuinte, devendo, portanto, ser repensado o rito da Execução Fiscal a luz das recentes modificações advindas no Código de Processo Civil.

A importância do estudo da Lei de Execuções Fiscais se justifica ante a relevância que as formulações doutrinárias sobre a matéria tem estabelecido marcos importantes na concretização de direitos processuais em prol dos contribuintes, implicando na revisão jurisprudencial, para uma melhor adequação do processo executório aos princípios constitucionais, arbitrados posteriormente a vigência da lei.

2. A IMPORTÂNCIA DA RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA PARA O ESTADO DE DIREITO

O Direito só existe, uma vez que o Estado se responsabiliza pela sua eficácia. Nesse sentido, a ciência jurídica é produto direto e necessário da atuação do Estado. O Direito, portanto, de forma mediata ou imediata, somente se realiza por atuação do aparato estatal, figurando como uma condição *sine qua non* da compreensão de Estado.

Assim, se imprescindível a atuação do governo na concretização dos direitos, necessário, por consectário, a percepção que essa atuação é onerosa, tendo, portanto, custos que devem ser arcados pelo Estado.

Desse modo, Sustain e Holmes (1999, p. 43) defendem que tanto os denominados Direitos Positivos, que são os direitos de atuação do Estado em prol da realização da

igualdade social, quanto os Direitos Negativos, que se mantém pela necessidade de propor uma infraestrutura que assegure o direito de liberdade do cidadão, repercutem, necessariamente, em despesas para o Estado.

Nesse sentido, se o Estado é responsável por arcar com os custos do direito, por consequência reflexa, tais custos, advindos da realização do direito são direcionados a cada cidadão pertencente a um Estado, enquanto decorrência de solidariedade social imposta para a manutenção da máquina pública.

A relação entre Estado e cidadão, dessa forma, é uma relação ambivalente, pois, a existência do Estado somente é possível pela submissão geral da vontade individual frente à vontade coletiva.

Com isso, apresenta-se como pressuposto básico do Estado, a sua imposição em face de todos os membros da sociedade, que, sujeitos as suas diretrizes, tem contra si impostas limitações às suas vontades individuais, em favor da existência de um sistema jurídico que garanta a estabilidade e segurança das relações, em prol do convívio enquanto comunidade humana.

Nesses termos, é possível vislumbrar que, em alguma medida, houve uma escolha enquanto sociedade acerca da vinculação dos indivíduos que a compõem através de um coletivo ordenado por um sistema jurídico que os une sob a condição de cidadãos. Assim, inegável é que a adesão ao Estado é absoluta e coercitiva, que independe de manifestações de vontade, uma vez que, desde o nascimento, o sujeito está atrelado a uma cidadania. Como consequência, compulsoriamente, há imposição de certos deveres ao cidadão, bem como a ele são delegados direitos, enquanto garantidores da vida em relação ao Estado e ante os demais cidadãos.

A abdicação da parcela de sua riqueza, realizada de forma compulsória, é uma das modalidades de imposição do Estado em face ao cidadão, na modernidade expressada pela tributação, vislumbra proporcionar ao Estado os recursos financeiros, através das receitas públicas, para o alcance de suas finalidades.

Assim, entendendo que os direitos têm custos em sua implementação, para fazer frente a realização dos objetivos e finalidades do Estado é, antes de tudo, necessário que este disponha de receita para cumprir os custos financeiros advindos da realização do direito.

Compete, portanto, ao Estado, o direito de arrecadar recursos financeiros de seus tutelados e alocar na consecução de seus fins, seja pela manutenção de suas instituições, seja

pelo efetivo exercício de ações públicas prestacionais do Estado em relação aos cidadãos, vez que estas figuram como meios de efetivação de direitos fundamentais.

Decorre-se, por isso, que a arrecadação de recursos é essencial em face à necessidade do Estado de dispensar haveres monetários para a manutenção da máquina pública e cumprimento das políticas sociais através do consequente adimplemento destes custos exteriorizado pelas despesas públicas.

Entende-se, por sua vez, que despesas públicas são os gastos que o estado tem para criar, organizar e manter o aparato de instituições públicas ou prover o custeio das políticas públicas na persecução de seus fins existenciais. Dito isto, para perfeito entendimento do tema, impera a necessidade de conceituar as receitas públicas e, posteriormente, da relação jurídico tributária. Segundo Ricardo Lobo Torres “Receita é a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos” (2007, p.185).

Isto posto, pode-se extrair que Receita Pública é o conjunto de haveres monetários percebidos e postos à disposição do ente público para fazer frente às suas despesas.

Dessa forma, sendo conceituada como o conjunto de todas as somas recebidas pelo Estado, de antemão, entende-se que Receita Pública é gênero do qual faz parte as demais formas de recebimento de haveres monetários pelo Estado.

Dentre as maneiras de receitas auferidas pelo Estado brasileiro, a de maior significância, tanto pelo impacto direto na realidade do cidadão, quanto por se tratar da principal fonte de custeio do estado, é o tributo.

Vislumbra-se, portanto, que a relação jurídico-tributária fornece o principal subsídio financeiro para que o Estado brasileiro efetue o dispêndio de haveres monetários no cumprimento de suas finalidades, bem como a submissão, não só as normas do Estado, como também a relação jurídico tributária é imposta ao cidadão, motivo da sua constitucionalização na Magna Carta de 1988, ao dispor sobre sistema tributário nacional.

A submissão do cidadão à relação jurídico tributária deriva, em essência, do exercício da soberania Estatal.

Coadunando com o pensamento exposto, Edvaldo Brito leciona que “o Poder Tributário é um atributo da soberania do Estado, porque consiste na faculdade de estabelecer, as regras de transferência patrimonial compulsória, do indivíduo para a coletividade” (1989, p.321).

Hugo de Brito Machado, na mesma linha dissera que “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo.

O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.” (2003, p. 43).

Assim, resta demonstrado que a relação jurídico-tributária é um dos próprios pilares do Estado moderno, afinal, a manutenção da máquina estatal implica em custos e a principal fonte de suporte financeiro do Estado são os tributos.

Tamanha é a importância desta matéria para o Estado Brasileiro que suas principais diretrizes já se encontram dispostas desde a Constituição Federal. No que concerne ao direito material tributário, o legislador constitucional foi tão extenso que Geraldo Ataliba, no auge de sua cátedra, já dissera que na seara tributária a atuação do legislador constitucional foi tamanha que ao legislador ordinário resta apenas seguir os mandamentos constitucionais (1966, p.21).

Não poderia ser diferente o pensamento do legislador constitucional, conforme já salientado. São as exações que proporcionam ao Estado os haveres monetários para custeio de suas atividades. Assim, em se tratando de uma carta constitucional que aduz sobre as normas mais importantes para o país, é, não só lícito, como necessário, o pensamento da inserção de normas de matéria tributária no corpo normativo de sua composição dada a importância da relação jurídico tributária para a atividade do Estado e a consecução de seus fins.

Desta maneira, a Constituição Federal de 1988 elencou em seu corpo normativo um conjunto de normas de natureza tributária visando estabelecer as orientações basilares do Sistema Tributário Brasileiro, para além das diretrizes constitucionais gerais que abarcam, inclusive, ditames processuais que figuram como garantias individuais oponíveis, inclusive, em matéria das prerrogativas fiscais para garantia do pagamento do crédito tributário.

Diante do exposto, não há o que contestar acerca da importância para da relação jurídico tributária para o Estado Democrático de Direito, uma vez que, sem a prévia existência de receitas para a manutenção do Estado, este sequer iria existir.

3. A TUTELA JURISDICIONAL DA EXECUÇÃO FISCAL

Ocorre que, a importância da relação jurídico-tributária não se restringiu apenas a proteção do seu aspecto material disposto na Constituição Federal. Sua relevância é tão grande que, apesar do Código de Processo Civil de 1976 já conter um rito de cobrança/execução, o legislador infraconstitucional se sentiu compelido a expedir um diploma legal que regulasse um procedimento processual específico para conduzir a cobrança do crédito fiscal.

Dessa forma, o Congresso Nacional em 22 de setembro de 1980 publicou a Lei 6.830 que tinha por objeto formalizar o trâmite da cobrança judicial dos créditos tributários.

É, portanto, sob o prisma da Lei 6.830/80 que ordinariamente a pessoa jurídica de direito público interno, titular do crédito tributário, ingressa solicitando ao judiciário a satisfação de seu direito, ou seja, busca através da esfera judicial sanar o suposto crédito adquirido, através da inadimplência do contribuinte, pleiteando o pagamento da dívida tributária.

Logo, percebe-se que a Lei de Execução Fiscal é o instrumento infraconstitucional vinculado à da busca da tutela jurisdicional para a satisfação do crédito fiscal.

Para Chiovenda, a tutela jurisdicional é a “função do Estado que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei por meio da substituição, pela atividade de órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos, já no afirmar a existência da vontade da lei, já no torná-la, praticamente, efetiva.” (2000, p.03).

Segundo o autor italiano, a tutela jurisdicional é a substituição da vontade dos particulares para a aplicação concreta da lei.

A tutela jurisdicional, portanto, pode ser entendida como a substituição da vontade das partes pela atuação do Estado, por intermédio do Poder Judiciário, para aplicar o efetivamente disposto em lei ao caso concreto suscitado à jurisdição, em obediência aos ditames constitucionais.

Candido Rangel Dinamarco, ao dissertar sobre tutela jurisdicional, salientou também que esta é “o amparo que, por obra dos juízes, o Estado ministra a quem tem razão num litígio deduzido em processo.” (2009, p.107). Em mesma linha de pensamento o autor prossegue no sentido de que “a tutela jurisdicional não depende exclusivamente do implemento dos requisitos puramente processuais ditados pela lei”(2009, p.107).

Tais citações denotam que a satisfação da pretensão jurídica não se resume pela forma de ingresso judicial, muitos menos está atrelada ao cumprimento em total do rito processual, mas depende, essencialmente, da existência e demonstração do direito material vindicado, tão somente instrumentalizado procedimentalmente nos termos da lei ordinária que o rege e da Constituição.

Nas lições de Dinamarco, o processo se resume apenas ao meio de demonstração do direito material. Na mesma linha de pensamento, segue a doutrina clássica defendendo que o direito processual não influi no resultado de mérito da demanda, nem é capaz de produzir quaisquer benefícios ou prejuízos a parte por não possuir natureza axiológica, assim, segundo a doutrina clássica acompanhada por Dinamarco, uma vez que o direito processual não é

capaz de criar uma situação jurídica materialmente protegida, é incapaz de causar benefício ou prejuízo a quaisquer das partes processuais, bem como influir no resultado da tutela jurisdicional.

É, por essa razão, que as normas processuais são aplicadas desde sua criação, inclusive quando alteradas, regendo situações anteriores a sua vigência. Tal método não é utilizado quando se fala de normas de natureza material. Assim, salvo disposição em contrário, a norma matéria vigente é a da ocorrência do fato jurídico questionado.

Aqui, com a máxima vênia a Dinamarco, e aos que representam a doutrina clássica na defesa da ausência de natureza axiológica nas normas processuais, postula-se a contra *sensu* do exposto pela doutrina, defendendo, portanto, que o procedimento de ingerência da tutela jurisdicional pode sim causar prejuízos as partes litigantes.

É que se deduz, inclusive, do arcabouço constitucional processualista, na medida em que se apresenta como

Através da instrumentalização do direito por meio de um processo judicial, a Constituição Federal de 1988 estabelece a compreensão de isonomia processual através de tratamento igualitário em face às partes em litígio as quais detém direito constitucional à apreciação do seu pleito por intermédio do poder judiciário, que deverá motivar as decisões por ele proferidas e sujeitá-las à reapreciação em caráter recursal quando cabível.

Enquanto elemento sistêmico da estrutura normativa brasileira, a Carta Cidadã enuncie parâmetros processuais basilares em seu art. 5º, cunhando-os sob a forma de direitos e garantias fundamentais, independentemente do ramo jurídico de direito material aos quais estejam atrelados.

É possível vislumbrar, portanto, certa natureza protetiva dos direitos fundamentais no que concerne aspectos processuais gerais, por assim dizer, designados como limitadores da atuação jurisdicional do Estado.

Evidência do caráter axiológico das normas processuais, acerca dessa questão não há melhor exemplo do que a análise da tutela executiva disposta na Lei de Execução Fiscal. O rito da Lei 6.830/80 inicia-se a partir de um mandado de citação, que tem por claro objeto levar ciência ao contribuinte ao qual está em desfavor o processo.

Dessa forma, intima-se a parte desfavorecida para o pagamento da dívida adquirida pelo suposto inadimplemento do crédito fiscal no prazo de 5 (cinco) dias ou, no mesmo prazo, oferecer uma garantia que sane o valor da dívida em sua integralidade.

Cabe elucidar ainda que não basta a apresentação do bem tão somente, mas sim necessita da aceitação judicial para, ai sim, abrir-se o prazo de 30 (trinta) dias nos quais

poderá pronunciar-se o contribuinte deduzindo sua matéria de defesa através dos Embargos à Execução.

No entanto, àquele contribuinte que não apresentar garantia à Execução lhe será cerceado de utilizar-se dos princípios basilares do processo civil: o contraditório e ampla defesa.

A tutela jurisdicional disposta pelo legislador para reger a Lei 6.830/80 foi designada como a tutela executiva. Nesse passo, a cobrança do crédito tributário prescinde de um ato prévio que dê conhecimento a parte diversa do processo que a de vir, a fim de garantir o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte.

Neste viés, ao tomar ciência do procedimento, se estiver o contribuinte insatisfeito e desejar contra-argumentar a obrigação tributária inferida, terá que necessariamente, oferecer o bem-garantia, independentemente das suas condições materiais, apresentando-se como óbice ao direito fundamental à ampla defesa.

À luz do exposto, denota-se que apenas aqueles que possuem bens a oferecer terão resguardados seus direitos de impugnação contra exação, e, futuramente, defender-se no mérito.

O rito da Execução Fiscal, portanto, é claramente uma situação na qual a norma processual pode, não somente influir no mérito da demanda, mas como violar diretamente um direito constitucional do cidadão.

Assim, a Lei de Execução Fiscal, ao prever uma imediata tutela executiva para a cobrança do crédito fiscal e condicionar a defesa do mérito do contribuinte à disponibilidade da garantia está indubitavelmente violando o direito do exercício do contraditório e da ampla defesa previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

A construção doutrinária tem reconhecido a referida lesão de forma contumaz, o que possibilitou o reconhecimento de validade da arguição de defesa sem mencionada necessidade de garantia de juízo através da exceção de pré-executividade, ante a arguição de matéria de ordem pública, que puder ser conhecida de ofício, quando ausente a necessidade de dilação probatória, nos termos do REsp nº 1.110.925/SP, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, e da Súmula 393 da mesma corte, enquanto decisão paradigmático no acolhimento da medida alheia às codificações processualistas infraconstitucionais.

Seu fundamento normativo encontra-se, portanto, consubstanciado em matéria constitucional, podendo, inclusive, argüir necessidade de suspensão processual de atos constitutivos. Trata-se de silêncio legislativo contundente que pode implicar em graves danos à defesa do contribuinte.

Liebman, ainda em 1968, já havia advertido acerca do perigo da violação do binômio cognição e execução na tutela jurisdicional. Segundo o autor, o processo de conhecimento e o processo de execução são duas formas igualmente importantes e complementares da atividade jurisdicional. Julgamento sem execução significaria direito sem eficácia e, por sua vez, execução sem cognição poderia resultar em arbitrariedade judicial (1968, p. 4).

Dessa forma, independente do grau de importância dado pelo Estado de Direito a satisfação do crédito tributário, a cobrança da exação em hipótese alguma poderá violar direitos constitucionais do contribuinte.

Consoante o exposto por Liebman, deve-se haver parcimônia na aplicação da tutela executiva para que não corra o risco da tutela jurisdicional tornar-se desarrazoada, ou pior, arbitrária e ilegal, operacionalizada pelo Estado contra o cidadão.

A tutela executiva não representou uma inovação quando disposta na Lei 6.830/80. Como já dito antes, no próprio Código de Processo Civil, já estava previsto o processo de execução, tanto a título judicial que exigia a prévia existência do processo de conhecimento, como a execução de título extrajudicial que é necessária a anuência expressa do devedor.

No Código de Processo Civil, o procedimento de cumprimento de sentença somente pode ocorrer após a prévia existência de um processo de conhecimento, regido por um juiz de direito que declarou a existência e extensão da obrigação que será exequível, ou então, por um título executivo extrajudicial que, além de possuir uma forma distinta, previamente especificada em lei, para sua exequibilidade também é obrigatória a anuência expressa do devedor devidamente comprovada.

Nesse caso, uma cognição exauriente também é possível através da apresentação de embargos à execução, os quais não são condicionados à oferta de garantia em juízo.

Na Lei de Execução Fiscal, a situação disposta não ocorre, já que o tramite irá depender da forma de constituição do tributo ou mesmo de sua determinação legal, não havendo participação do contribuinte em momento algum, e mesmo deste modo, este irá figurar o polo passivo da Execução Fiscal.

Observe-se, a título de exemplo, a determinação, já julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por intermédio do Recurso Extraordinário nº. 562.276 no Estado do Paraná, do artigo 13, da Lei 8.620/93 que impunha a responsabilidade solidária dos sócios da pessoa jurídica nos débitos previdenciários. Desde a época da edição da lei, em 1993, até sua revogação formal em 2009, a simples condição de ser sócio poderia acarretar a imposição do ônus tributário.

Assim, imagine-se a situação de um sócio que sofre a Execução Fiscal como solidário do débito da pessoa jurídica a qual faz parte, hoje, mesmo sendo o referido artigo considerado inconstitucional, se o contribuinte não possuir condição de garantir o débito para opor a defesa prevista nos Embargos à Execução, ordinariamente, o contribuinte não teria capacidade de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Há aqueles que podem objetar argumentando a possibilidade de interposição da Exceção de Pré Executividade no âmbito da Execução Fiscal. Ocorre que, como já exposto, a exceção de pré executividade não é uma objeção de defesa plena, ela apenas permite levar a juízo matérias cognoscíveis de ofício e não é meio apto a realizar a dilação probatória, razão pela qual a sustentação que a possibilidade de oposição dos embargos a execução afasta a violação do princípio da ampla defesa do contribuinte é falsa.

Isto posto, a tutela executiva, à luz do rito disposto na Lei 6.830/80 se mostra temerária por possibilitar o cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Nesse aspecto, entendendo a deformidade do rito da Execução Fiscal no que concerne a necessidade de garantia para apresentação de defesa, o Superior Tribunal de Justiça através do Recurso Especial n. 1440639 pelo Estado do Pernambuco declarou a possibilidade de oferecimento de Embargos à Execução sem necessidade de garantia.

Apesar de suprida por um provimento judicial, a matéria ainda não é sumulada, o que evidencia que a tutela jurisdicional executiva disposta na Lei 6.030/80, ainda possui o poder de efetuar um cerceamento do direito ao contraditório e ampla defesa do contribuinte em sede de uma Execução Fiscal.

Como se não bastasse, a própria arguição de insuficiência de recursos para apresentação de garantia do juízo, quando o devedor é beneficiário de justiça gratuita gradativamente vem ganhando vazão na jurisprudência brasileira, de modo que somam-se julgados no sentido de deferir a tramitação dos embargos ofertados pelo devedor hipossuficiente. Não obstante, trata-se, ainda, de excepcionalidade.

4. A LEGITIMIDADE DA TUTELA EXECUTIVA NA LEI 6.830/80

Já foi explanado que a tutela executiva não foi inovação da Lei 6.830/80. Ambos os Códigos de Processo Civil, tanto o de 1976 quanto o atual, preveem em seus artigos a execução.

Ocorre que a execução no âmbito do processo civil prescinde do implemento de uma de duas condições: ou o prévio processo judicial de conhecimento que declare o direito do

exequente ou a existência de um título executivo extrajudicial perfeitamente constituído em desfavor do executado.

Percebe-se que a execução no âmbito do processo civil necessita impreterivelmente para seu desenvolvimento da ciência expressa do devedor antes do início do processo expropriatório caracterizando-se pela existência do título executivo, e não poderia ser de outra forma uma vez que o processo de execução é extremamente agressivo, pois já se inicia visando a constrição de bens do executado, para isso, é necessário que o crédito executado seja constituído em um título executivo dotado de certeza e liquidez.

Para Câmara, o título executivo e o ato ou fato jurídico que a lei atribui eficácia executiva, tornando, portanto, adequada a utilização da via executiva como forma de satisfazer responsabilidade patrimonial do devedor (2014, p.186).

Dinamarco, na mesma linha, defende que “Título executivo é um ato ou fato jurídico indicado em lei como portador do efeito de tornar adequada a tutela executiva em relação ao preciso direito a que se refere” (1997, p.208).

Nota-se que na execução regulada pelo Código de Processo Civil para o início das ações que visam constrição do bem do executado, é imprescindível a prévia existência de um título executivo, seja ele judicial ou extrajudicial, e, a constituição do referido título necessita, obrigatoriamente, da participação ativa do devedor.

Dessa forma, não se é capaz de tecer críticas a legitimidade do processo de execução quando desenvolvido no âmbito do processo civil, primeiro que a própria sistemática em que foi constituído garante a participação do executado para constituição do processo executivo, depois, tanto o Código de Processo Civil de 1976 quanto o de 2015 aboliram a necessidade de garantia do juízo para fins de defesa via Embargos à Execução.

Entretanto, quando se entende que a natureza do processo executivo é a expropriação imediata de bens do devedor para satisfação do crédito líquido e certo do exequente, surge a questão da legitimidade da tutela executiva na seara da Execução Fiscal.

A justificativa, dada por grande parte da doutrina tradicional, é que o contribuinte participa da constituição do crédito tributário. Isso pode até ser verdade quando tratar-se dos tributos sujeito a lançamento por homologação e até mesmo nos tributos sujeitos a lançamentos mistos ou por declaração, mas a premissa não se aplica quando ocorre o lançamento de ofício.

Isto porquê o lançamento de ofício é ocasionado unilateralmente pela administração pública sem qualquer participação do contribuinte que é apenas cientificado do valor e do prazo para adimplemento da obrigação.

Nesse passo, mesmo no lançamento de ofício, os doutrinadores defendem a tutela executiva na Lei 6.830/80 respaldando-se na hipótese de que nolançamento ex officio o contribuinte é notificado, possibilitando-lhe a defesa administrativa e, somente na após o percurso em julgado do processo administrativo ou a inércia do contribuinte, é que o crédito é completamente constituído encontra-se apto a ser executado.

Pois bem. No lançamento de ofício duas hipóteses podem acontecer: o contribuinte efetua a defesa administrativa e aguarda o transcurso do crédito administrativo ou permanece inerte e já sofre, de imediato, a execução fiscal. A legitimidade, portanto, para a tutela jurisdicional executiva no rito da Lei 6.830/80 encontra-se suplantada na presunção *juris tantum* dos atos da administração pública.

A presunção *juris tantum* é a presunção de veracidade dos atos emanados da administração pública. Maria Sylvia Zanella Di Pietro defende que a presunção de legalidade dos atos da administração pública são respaldados pelos seguintes motivos:

o procedimento e as formalidades que precedem a sua edição, os quais constituem garantia de observância da lei; o fato de ser uma das formas de expressão da soberania do Estado, de modo que a autoridade que pratica o ato o faz com o consentimento de todos; a necessidade de assegurar celeridade no cumprimento dos atos administrativos, já que eles têm por fim atender ao interesse público, sempre predominante sobre o particular; o controle a que se sujeita o ato, quer pela própria Administração, quer pelos demais Poderes do Estado, sempre com a finalidade de garantir a legalidade; a sujeição da Administração ao princípio da legalidade, o que faz presumir que todos os seus atos tenham sido praticados de conformidade com a lei, já que cabe ao poder público a sua tutela.(2002, p.189).

Juan Cassagne continua salientando que “a presunção de legitimidade constitui um princípio do ato administrativo que encontra seu fundamento na presunção de validade que acompanha todos os atos estatais, princípio em que se baseia, por sua vez, o dever do administrado de cumprir o ato administrativo” (2002,p.190).

Chaim Perelman, lecionando sobre o ônus da prova acerca da presunção *juris tantum* assim dissertou “as presunções legais, não constituem elementos de prova mas, pelo contrário, dispensam de qualquer prova os que delas se beneficiam: elas impõem o ônus da prova àquele que deseja derrubá-las” (2000,p.43). Continua o autor aduzindo que:

a presunção legal *juris tantum* não impede que a verdade seja trazida à luz, mas levando em conta outros valores que o sistema que a instituiu não quis desprezar. A técnica, que permite tomar em consideração tais valores, é que dá ao raciocínio jurídico sua especificidade. De fato, o juiz, obrigado a

julgar, deve acatar as presunções legais enquanto a prova em contrário não houver sido produzida, de modo contraditório, no próprio decorrer do processo. (2000,p.43)

Nesta senda, conceituado a presunção *juris tantum* e admitido sua legitimidade no direito pátrio, ônus da prova e possibilidade de contestação, é necessário analisar sua regência nos atos que caracterizam o lançamento de ofício.

Isto posto, insta analisar a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício e verificar se são aptas o suficiente para legitimar a tutela executiva no rito da Execução Fiscal.

Primeiramente, a luz do exposto, debruça-se a analisar se a inércia do contribuinte em uma notificação de lançamento é suficiente para legitimar o feito executivo. Nesse aspecto considera-se que diversos fatores podem influenciar na insuficiência da notificação de lançamento sem defesa administrativa ser apta o suficiente para legitimar o processo executório, inicialmente, verifica-se que a tributação abarca toda a população de um Estado, nesse cenário, mesmo com a possibilidade de irresignação administrativa, quantos membros de um Estado são capazes de elaborar uma defesa administrativa questionando uma incidência tributária?

Ademais, quando se analisa a hipótese da constituição do crédito tributário precedido por um processo administrativo a situação de ilegitimidade fica ainda mais evidente. Posto que a administração pública, mesmo no âmbito de realização de julgamentos administrativos está adstrita ao princípio da legalidade estrita.

Assim, os órgãos da administração pública, mesmo realizando julgamento administrativo, somente podem decidir de acordo com a legislação vigente, não podendo recorrer a qualquer interpretação extensiva, analogia, jurisprudência, nem sequer reconhecer uma inconstitucionalidade no trâmite da impugnação, razão pela qual não se pode garantir equidade ou mesmo justiça em uma decisão administrativa.

Tome-se como exemplo, novamente, o disposto 13, da Lei 8.620/93 que impôs a responsabilidade solidária dos sócios da pessoa jurídica nos débitos previdenciários, apesar do Supremo Tribunal Federal ter decidido por sua inconstitucionalidade desde 2001, ocorre que a lei somente foi revogada em 2009, assim, mesmo que já houvesse decisão da corte máxima do país acerca da inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93, ainda sim, no âmbito administrativo a Secretaria da Receita Federal do Brasil continuou julgando improcedentes as ações dos sócios que queriam ser excluídos da execução fiscal das contribuições previdenciárias contra suas pessoas jurídicas.

Foram mais de oito anos de uma situação de inconstitucionalidade sendo perpetuada pela administração pública federal, uma clara violação ao direito do contribuinte e um clássico exemplo de que mesmo que o lançamento fiscal seja precedido da possibilidade de revisão pela administração pública, ainda sim, os limites impostos a administração pública no julgamento de processos administrativos não garantem ao contribuinte a legitimidade para que a tutela jurisdicional da Lei 6.830/80 seja imperiosamente uma tutela executiva.

Denota-se, portanto que ambas as hipóteses, na prática, podem constituir-se em violação ao direito do cidadão seja pela impossibilidade fática de um cidadão comum elaborar uma defesa administrativa de irresignação de crédito tributário, seja pelos limites impostos à administração pública para realizar o julgamento em esfera administrativa, razões pelas quais não se considera que o título executivo tributário, constituído mediante lançamento de ofício seja apto a legitimar uma tutela jurisdicional executiva.

5. CONCLUSÃO

Diante dos pensamentos apresentados, percebe-se que o ser humano abdica de direitos natos como ser humano natural para integrar-se a uma sociedade. Essa integração gera à criação de um ente ficto dotado de poderes para reger as condutas humanas: o Estado.

Assim, o ser humano, custeia e se submete a limitações de sua conduta livre para a subserviência face a existência do Estado, enquanto este, em contrapartida, se propõe a realizar as finalidades comuns preceituadas como objetivos de sua existência pela Carta Magna.

Dito isto, existe a expectativa razoável de ambas as partes para exigirem o cumprimento compulsório sobre a relação firmada, ao Estado, cabe promover a imposição e exigência ao cumprimento das leis e efetivar o recolhimento dos impostos, enquanto ao cidadão, cabe exigir que o Estado cumpra suas finalidades garantindo o bem estar comum.

Ocorre que o indivíduo, ao abdicar de parcela de seus direitos para constituir o Estado, abdica também de parcela de suas riquezas as quais são transferidas compulsoriamente ao Estado para custear as despesas públicas seja para a manutenção do Estado e de suas instituições, seja para realizar as políticas públicas no cumprimento das finalidades do Estado.

Foi visto também que para custear as despesas públicas o Estado necessita do recolhimento de receitas. Definiu-se, portanto, que as receitas públicas são o conjunto de haveres monetários que são postos a disposição do Estado para custear as despesas públicas.

Nesse esboço, dentre as despesas públicas, concluiu-se que os tributos possuem a maior relevância uma vez que se relacionam diretamente com o cidadão e se constituem como a principal fonte de receita para os Estados. Assim, foi definido que os tributos se caracterizam pela transferência compulsória de haveres monetários do cidadão para o Estado justificando-se tal transferência por intermédio do exercício do Poder de Império do Estado.

Foi defendido ainda no presente trabalho que a relação jurídico tributária é um dos próprios pilares de existência do Estado uma vez que, sendo sua principal fonte de receita, caso não existisse tributo, não existiria Estado e, por essa razão, o legislador buscou diversas formas de prover garantias ao crédito tributário para sua satisfação.

Dentre as garantias disposta pelo legislador ao crédito tributário, visando prover a máxima proteção ao crédito fiscal, o legislador instituiu um rito próprio para a cobrança de exações a Lei 6.830/80.

Sucedem que, como dissertado, o rito proposto pela Lei 6.830/80 viola direitos do contribuinte ao instituir a necessidade de garantia do juízo para o oferecimento de Embargos à Execução.

Ao instituir a prévia garantia do juízo para o oferecimento de defesa a Lei de Execução Fiscal tolhe o direito ao contraditório e a ampla defesa aos contribuintes que não possuam condição financeira suficiente para garantir uma execução.

Nesse ponto, em específico, entende-se que o Código de Processo Civil é muito feliz na regulação de seus procedimentos de Execução, seja ele de título judicial ou extrajudicial, uma vez que já estabelece a possibilidade de oferecimento de Embargos sem prévia garantia do juízo o que no nosso entendimento respalda perfeitamente, mesmo em um processo de Execução, a garantia dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Além das garantias constitucionais no rito instituído pela Lei 6.830/80 esse trabalho analisou também a legitimidade para que a Execução Fiscal fosse procedida de imediata tutela executiva.

Nesse aspecto verificou-se que a tutela executiva é plenamente justificada quando o tributo possui sua constituição através do lançamento por homologação ou por declaração, contudo, quando tratar-se de tributo sujeito ao lançamento de ofício entende-se que nem a

inércia do contribuinte ao impugnar o lançamento nem o próprio processo administrativo de impugnação tem o poder de legitimar uma tutela executiva.

A elucidação acima é defendida uma vez que poucos são os contribuintes que possuem capacidade técnica suficiente para efetuar uma impugnação de lançamento ou arcar com as despesas de um profissional que o faça, bem como, os julgamentos administrativos, apesar da presunção *juris tantum*, por estarem adstritos a legalidade estrita, muitas vezes não podem reconhecer o direito do contribuinte.

Assim, conclui-se que os tributos sujeitos a lançamento de ofício não são aptos a embasar um título executivo judicial capaz de ensejar uma tutela executiva por nem sempre serem capazes de demonstrar a certeza do da dívida do contribuinte.

Dessa forma, denota-se que o rito da Lei 6.830/80, por maior que seja a relevância da relação jurídico tributária para o Estado, acabou por violar determinados princípios constitucionais do contribuinte ao instituir indiscriminadamente a tutela executiva como parâmetro de seu procedimento, bem como, a necessidade de garantia para oferecimento de defesa.

REFERÊNCIAS:

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

BRITO, Edvaldo. **Capacidade Contributiva**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. 25ª. Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2014.

CASSAGNE, Juan Carlos. **El Acto administrativo, Buenos Aires**: Abeledo -Perrot, p.327 apud DI PIETRO.Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil – Vol. II**. Campinas: Bookseller, 2000.

Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nos 1/1992 a 91/2016. Brasília: Centro de Documentação e Informação (CEDI), 2016. Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html>. Acesso em: 10 maio 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. V, I. 6. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel, **Execução Civil** – 5ª Edição – São Paulo, Malheiros, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York: W.W. Norton & Company, 2000.

LIEBMAN, Enrico Tulio. **Processo de execução**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PERELMAN, Chaim. **Lógica Jurídica - Nova Retórica**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562.276/PR Relator(a): Min. Ellen Greicie, Tribunal Pleno, Brasília, DF, publicado no DJ em 10/02/2001.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1440639/PE Relator(a): Min. Marcos Campbell Marques. Tribunal Pleno, Brasília, DF, publicado no DJ em 10-6-2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e tributário**, 14ª Ed, Rio de Janeiro:Renovar,2007.