

INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

*Igor Mauler SANTIAGO**
*Frederico Menezes BREYNER***

RESUMO

O artigo aborda a inaplicabilidade do art. 739-A do CPC aos embargos à execução fiscal em razão da especialidade da Lei 6.830/80, reforçada pela peculiar formação do título executivo da dívida tributária, o que torna a sua aplicação ofensiva ao devido processo legal e ao direito de propriedade.

PALAVRAS-CHAVE: Embargos à execução fiscal. Efeito suspensivo. Títulos executivos. Certidão de dívida ativa. Devido processo legal. Propriedade.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A Lei de Execução Fiscal como *lex specialis*, não atingida pela inovação legislativa. 3. Da formação dos títulos executivos extrajudiciais. 4. Do título executivo do crédito tributário. Inaplicabilidade do art. 739-A do CPC. 5. As hipóteses em que alegadamente existiria consentimento do devedor ao tributo. 5.1. Declaração de tributo apurado e não pago. 5.2. Moratória e

* Professor Adjunto de Direito Tributário da Faculdade de Direito da UFMG. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG.

** Professor de Direito Tributário da UNIFENAS – Campus de Belo Horizonte. Aluno do Curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG.

parcelamento. 5.3. Transação. 6. A proteção constitucional do contribuinte. 7. Conclusão.

1. Introdução.

Indo além dos demais sistemas que visam a disciplinar a conduta humana (gramática, moda, moral, religião, etc.), o Direito regula também os mecanismos para efetivar as suas ordens, para tanto atribuindo ao Estado a possibilidade do emprego da força (coerção).

Assim, por exemplo, é por meio do processo de execução que o Estado-juiz empreende atos materiais para realizar efetivamente a obrigação que não foi satisfeita de modo espontâneo pelo devedor.

Porém, a concepção processualista-formal de uma rígida separação entre os processos que visam ao accertamento (processo de conhecimento) e à execução do Direito, bem como o dogma individualista-liberal da absoluta blindagem do indivíduo face ao Estado, apresentam-se como dificuldades a um processo de execução efetivo, conforme alerta Luiz Guilherme MARINONI¹. Por esse motivo, o legislador paulatinamente abandona tais concepções e busca a formulação de mecanismos mais ágeis para a efetivação do Direito.

Uma dessas investidas resultou na Lei nº 11.382/2006, que modificou o Código de Processo Civil no que toca ao processo de execução.

O presente estudo centra-se no art. 739-A do CPC, introduzido pela referida lei, que determina que os embargos à execução por título extrajudicial ficam, em regra, destituídos de efeito suspensivo automático (*caput*), ao contrário do que até então se verificava.

Eficácia suspensiva agora somente se terá diante de decisão do Juiz, proferida a requerimento do embargante (§ 1º), “quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou

¹ MARINONI, Luiz Guilherme. *Tutela Específica: (arts. 461, CPC e 84, CDC)*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 40-5.

incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes”.

O que se busca é concluir sobre a (in)aplicabilidade da inovação aos embargos à execução fiscal, para tanto levando-se em conta a especialidade da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), a peculiaridade do título executivo manejado pela Fazenda Pública face aos demais títulos executivos extrajudiciais e a proteção constitucional do contribuinte.

2. A Lei de Execução Fiscal como *lex specialis*, não atingida pela inovação legislativa.

A Lei nº 11.382/2006 modificou substancialmente a sistemática da execução de título extrajudicial. Contudo, como fica claro da leitura da epígrafe e do texto do diploma, este se limita a “altera[r] dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos”.

Intervindo sobre a lei geral (CPC) – de cujo alcance, portanto, comunga – o novo estatuto não atinge as leis especiais anteriores relativas à execução de dívidas de peculiar natureza, como as tributárias, sujeitas à Lei nº 6.830/80².

Porém, a própria LEF determina a aplicação subsidiária do CPC (art. 1º, *in fine*), o que torna necessário perquirir se aquela se pronuncia ou não sobre a eficácia suspensiva dos embargos. No primeiro caso, a suspensividade haverá de prevalecer; no segundo, a omissão deverá ser suprida pelo recurso ao CPC, cujo art. 793-A indicará à primeira vista – numa perspectiva puramente legalista, passível de confirmação ou afastamento pela análise sistemática do Direito – a supressão de tal efeito.

² É ver a lição de Norberto BOBBIO: “o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio *lex posterior derogat priori*: esse princípio falha, não só quando a *lex posterior* é inferior, mas também quando é *generalis* (e a *lex prior* é *specialis*)”. (BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Brasília: Editora UnB, 1999, p. 108).

Deveras, na lição de José Alfredo de Oliveira BARACHO³, a subsidiariedade impõe que, havendo duas ordens normativas em princípio habilitadas a disciplinar um tema, uma maior (geral) e outra menor (específica), a regulação pela segunda tenha sempre preferência, salvo quando impraticável ou ineficiente. A escolha se justifica por estar a ordem menor mais próxima à questão em foco, cujas particularidades tem melhores condições de conhecer e contemplar. Em tal contexto, a escolha da ordem mais abrangente seria injurídica, eis que a aplicação das suas regras demandaria maior adaptação por parte das autoridades competentes (*in casu*, os juízes), a dificultar e atrasar o seu processo decisório e a maximizar o risco de prolação de decisões diferentes e mesmo contraditórias.

Conquanto a LEF não mencione expressamente a suspensão da execução, como fazia a redação original do CPC (art. 739, § 1º), é clara a sua opção pela suspensividade dos embargos, que se depreende dos seguintes dispositivos:

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:

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.

Art. 24. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I – antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos. (...)

Art. 32, § 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.

Não há, portanto, lacuna da LEF a ser colmatada com espeque no Código de Processo Civil. O que se tem, como visto, é

³ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade. Conceito e Evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 26 e 30.

opção suficientemente clara do legislador pela eficácia suspensiva dos embargos à execução, pelo menos até a decisão de 1º grau nos embargos⁴ (exceção feita à garantia da execução por depósito, caso em que o seu levantamento pela parte vencedora somente se fará após o trânsito em julgado da decisão nos embargos⁵).

Inexiste, pois, espaço para decisão judicial acerca da suspensividade dos embargos à execução fiscal, nem necessidade de requerimento do embargante nesse sentido⁶. Nessa linha, o seguinte julgado do TRF da 4ª Região:

⁴ A ressalva se justifica pela reiterada menção da lei à “*rejeição dos embargos*”, expressão cuja vaguidade não desautoriza a afirmação de que se refere à decisão de 1º grau. Ante a ambigüidade da lei especial, justifica-se – aqui sim – o recurso ao CPC, que dispõe (em regra cuja invalidade se nos afigura nítida) que a Apelação contra sentença que rejeitar liminarmente embargos à execução ou julgá-los improcedentes será recebida somente no efeito devolutivo (art. 520, V)

⁵ No mesmo sentido do art. 32, § 2º, da LEF vñõ o art. 1º, § 3º, da Lei nº 9.703/98 (que dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais), determinando a conversão em renda após o “*encerramento da lide ou do processo litigioso*”; e o art. 6º da Lei nº 10.819/2003 (que dispõe sobre os depósitos judiciais de tributos, no âmbito dos Municípios, e dá outras providências) e o art. 6º da Lei 11.429/2006 (que dispõe sobre os depósitos judiciais de tributos, no âmbito dos Estados e do Distrito Federal), determinando que o depósito se converterá em pagamento definitivo, após “*encerrado o processo litigioso com ganho de causa*” para o sujeito ativo da relação tributária.

⁶ Divergimos, no particular, da decisão proferida pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região no Ag. nº 2007.04.00.016110-5/PR, sob a relatoria do ilustre Juiz Federal LEANDRO PAULSEN. É ver o seguinte trecho de seu voto: “**Efeito Suspensivo** (...) Neste capítulo, invoca, em síntese, a aplicação do artigo 739, § 1º, do CPC. A redação utilizada, contudo, é equivocada, uma vez que o artigo 739, § 1º, do CPC foi alterado pela Lei nº 11.382/2006. Note-se que, atualmente, os embargos à execução têm seus efeitos regulados pelo artigo 739-A do CPC, *verbis*: (...) Acerca da aplicação do dispositivo ao procedimento de execução fiscal, resalto que é justificada pelo fato de o CPC se aplicar subsidiariamente à LEF e esta norma não regulamentar os efeitos dos embargos. Neste sentido: ‘A Lei nº 6.830/1980 não trata dos efeitos decorrentes da propositura dos embargos do executado. Incidem, diante disso, as novas regras contidas no Código de Processo Civil. Significa, então, que, ajuizados os embargos, a execução fiscal não estará, automaticamente, suspensa. Os embargos não suspendem mais a execução fiscal, cabendo ao juiz, diante de requerimento do executado e convencendo-se da relevância do argumento e do risco de dano, atribuir aos embargos o efeito suspensivo. Em outras palavras,

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

1. O que se depreende da leitura do art. 19 da Lei nº 6.830/80 é que, a contrario sensu, apresentados os embargos, a execução fiscal deve ser suspensa.
2. A certidão de dívida ativa goza de presunção relativa de certeza e liquidez, podendo ser ilidida por prova inequívoca a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.
3. Garantida a dívida e opostos embargos à execução fiscal, não pode o magistrado prosseguir com os atos executórios, pois a alienação do bem penhorado antes do julgamento dos embargos poderá acarretar ao dano de difícil reparação à parte executada, uma vez que, acaso julgada procedente aquela ação, não poderá ela obter de volta o bem alienado, tendo em vista os direitos assegurados pela lei civil ao adquirente de boa-fé.” (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Ag. nº 2007.04.00.017018-0/SC. Rel. Juiz ELOY BERNST JUSTO, DJ 25.10.2007)

A título de reforço argumentativo, temos que não foi vontade do legislador que o executivo fiscal se submetesse à disciplina do art. 739-A do CPC. Isso porque, quando da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 4497/2004, que deu origem ao novel dispositivo, deixou-se claro que “quanto à execução contra a Fazenda Pública, as propostas serão objeto, posteriormente, de outro projeto de lei, e assim também será objeto de projeto em separado a execução fiscal, que igualmente merece atualização”.

Não fosse isso bastante, tem-se que o art. 739-A do CPC é incompatível com o art. 16 da LEF. Segundo este último, os embargos

a execução fiscal passará a ser suspensa, não com a propositura dos embargos, mas sim com a determinação judicial de que os embargos merecem, no caso concreto, ser recebidos com efeito suspensivo.’ (CUNHA, Leonardo José Carneiro. As Mudanças no Processo e Execução e seus Reflexos na Execução Fiscal; <http://www.frediedidier.com.br/main/colaboradores/download.jsp?Id=124>). Assim, é indispensável o requerimento da parte e a demonstração da relevância dos fundamentos e perigo de dano, requisitos que não foram cumpridos pelo embargante. Salienta-se que, sequer, em grau de recurso, demonstrou seu atendimento, de modo que há se negar provimento ao agravo de instrumento.”

só podem ser opostos depois de garantido o juízo. Já o primeiro, ao condicionar o requerimento de efeito suspensivo à prestação de garantia, admite implicitamente a oposição de embargos antes dela, regra que o art. 736 cuida de explicitar. A antinomia é insuperável e aponta para o afastamento do art. 739-A do CPC dos executivos fiscais.

A conclusão é reforçada pela análise sistemática do Direito brasileiro, no que toca às regras disciplinadoras da formação do título executivo da Fazenda Pública e aos princípios constitucionais da propriedade privada, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, que imporiam a eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal mesmo em face de lei específica em sentido contrário, cuja invalidade seria necessário declarar.

3. Da formação dos títulos executivos extrajudiciais

A ação de execução, como todas as demais, exige legitimidade das partes, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido e, por se traduzir em atos materiais de constrangimento do devedor ao cumprimento da obrigação inadimplida, pressupõe elevado grau de certeza da existência e do objeto desta, bem como da identidade do credor e do devedor. Segundo José Afonso da SILVA, o preenchimento dessas condições advém do título executivo, “que define os limites objetivos e subjetivos da ação de execução e do respectivo processo”⁷.

Dada esta necessidade de certeza, em nosso Direito o título sempre esteve ligado ao documento, que é ao mesmo tempo um requisito do ato destinado a caracterizar a certeza do dever e também uma consequência do cumprimento desse requisito⁸. Sintetizando tal assertiva, José Afonso da SILVA, citando LOPES DA COSTA, define o título como “o documento que, por oferecer demonstração legalmente

⁷ SILVA, José Afonso da. *Execução fiscal*. 2^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 26.

⁸ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Execução Fiscal e Embargos do Devedor*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 20.

bastante da existência de um direito a uma prestação, pode, segundo a lei, servir de base à respectiva execução”.⁹

Para além da forma documental, a certeza advém do conteúdo do ato, que, segundo Ronaldo Cunha CAMPOS, reside em um acertamento. Para o Autor, o conteúdo do título é o acertamento da norma aplicável, ou seja, a verificação (a) da incidência da norma jurídica a uma situação concreta e (b) da relação jurídica daí decorrente.

A finalidade do acertamento é possibilitar a execução forçada da obrigação em caso de inadimplência, quando se configura o interesse de agir. Dá-se, via de regra, em um processo judicial de conhecimento, onde o Estado-juiz, decidindo a lide entre credor e devedor, determina na sentença o crédito a ser pago. Nesse caso, a sentença é o título executivo que, por advir daquele que detém a última palavra sobre o Direito (o Poder Judiciário), permite ao credor pôr em movimento a *sanção*, compreendida como a execução forçada do dever¹⁰, que preferimos denominar *coerção* (reservando o primeiro termo para designar a conseqüência imputada pelo Direito material – e não processual – para a prática de atos ilícitos).

Excepcionalmente¹¹, a lei atribui às partes da relação obrigacional a faculdade de realizar o acertamento independentemente da manifestação imparcial do Estado-juiz, individualizando a norma aplicável e a conseqüente relação jurídica. Há, então, o consenso do credor e do devedor sobre a relação jurídica instaurada e o seu conteúdo obrigacional.

No caso de desatendimento da obrigação, a lei possibilita ainda que tal consenso, desde que exteriorizado em conformidade com determinados requisitos, evidencie um acertamento não apenas dos direitos e deveres das partes, mas também da conseqüência de seu desatendimento. A isso Ronaldo Cunha CAMPOS chamou de

⁹ SILVA. *Op. cit.*, 1976, p. 28.

¹⁰ HANS Kelsen. *Teoria General del Derecho y del Estado*. Trad. Eduardo G. Maynes. 2ª ed. México: Imprensa Universitária, 1958, p. 215.

¹¹ CAMPOS. *Op. cit.*, 1978, p. 64.

acertamento da sanção, por meio do qual o devedor não só aceita o seu dever de prestar algo ao credor, mas também legitima este último a, em caso de inadimplemento, recorrer de imediato à coerção estatal para impor o cumprimento forçado da obrigação.

O acertamento do Direito como um todo todos pelos interessados, desde a norma aplicável até a consequência de sua violação, tudo sem a participação do Estado-juiz, é que caracteriza o título executivo extrajudicial. Nos dizeres do Autor:

De regra a aplicação da lei pelos interessados se verifica apenas no plano da obediência, excluindo-se a relevância de seu comportamento no tocante à fixação e atuação da sanção, território este reservado ao monopólio estatal.

Contudo o mesmo Estado, através do ordenamento jurídico, atribui a determinados atos de aceitação do preceito da norma uma particular eficácia. Reside esta em que o consenso dos interessados quanto à incidência do preceito da norma implica também a aceitação de uma imediata sanção vinculada à sua desobediência. Teríamos o acertamento da incidência da norma em seus dois termos: preceito e sanção.

O ato previsto em lei como título executivo extrajudicial cria uma razoável certeza da ocorrência dos pressupostos para legitimar a atuação estatal visando a impor a sanção através do adequado processo.¹²

Havendo prévio consenso entre as partes quanto ao conteúdo do dever e às consequências de sua inobservância, não é difícil compreender ou aceitar a disposição do art. 739-A do CPC.

Se o devedor constituiu livremente a dívida (em ato unilateral ou bilateral de que participe junto com o credor) e aceitou submeter-se sem mais à coerção estatal em caso de inadimplemento, deve haver relevante fundamento opor-se aos plenos e imediatos efeitos dos atos de execução.

Donde a razoabilidade da regra que suprime o efeito suspensivo dos embargos a execução fundada em título extrajudicial, eficácia

¹² CAMPOS, *op. cit.*, 1978, p. 15-16.

que fica a depender do reconhecimento judicial de *fumus boni iuris* e *periculum in mora* e que só pode ser deferido após a total garantia do débito (CPC, art. 739-A, § 1º).

Porém, o título executivo extrajudicial da dívida tributária (CDA) não conta com o consentimento do devedor, sendo constituído de forma unilateral pelo credor, razão pela qual não pode sujeitar-se à inovação legislativa. É o que se passa a demonstrar.

4. Do título executivo do crédito tributário. Inaplicabilidade do art. 739-A do CPC.

Ao contrário das obrigações contratuais, a obrigação tributária não requer uma manifestação de vontade conforme ao Direito para se instaurar, nascendo da simples ocorrência do fato gerador, tal como descrito na lei (CTN, art. 114)¹³.

É certo que a realização do ato privado erigido pelo legislador em gerador de impostos, contribuições e empréstimos compulsórios é as mais das vezes facultativo (ter ou não ter imóvel ou automóvel, adquirir ou não propriedade imobiliária, exercer ou não atividade remunerada, ter ou não empregados, etc.)¹⁴. De ordinário, porém, a vontade de quem os realiza volta-se à obtenção de seus efeitos próprios, e não à geração de dívidas tributárias. Daí dizer-se que tais condutas são *atos* ou *negócios* jurídicos para fins privados, mas *atos* geradores de tributos.

A lei que define o fato gerador de tributos em nosso Direito, por imperativo dos princípios da igualdade¹⁵ (CF, arts. 5º e 150, II)

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 773.

¹⁴ Também pode ser voluntária a utilização de serviços públicos remunerados por taxas, ainda que haja outros cuja prestação é compulsória (que dão nascimento ao dever tributário independentemente da efetiva utilização pelo contribuinte – CF, art. 145, II, *in fine* c/c CTN, art. 79, I, b). Já os atos estatais que ensejam taxas de polícia e contribuição de melhoria realizam-se as mais das vezes por iniciativa única da Administração, sem maior dependência da vontade dos respectivos destinatários.

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Legalidade material, modo de pensar 'tipificante'*

e da separação de poderes¹⁶ (CF, art. 2º), veicula via de regra norma jurídica geral e abstrata. Assim é que descreve um fato desvinculado de uma pessoa determinada (abstração) e cuja ocorrência sempre acarreta o nascimento do dever fiscal (generalidade).

Dessa forma, faz-se necessária, seguindo o mesmo esquema do tópico anterior, a individualização pela Administração da norma aplicável, com o intuito de acertar a obrigação tributária a ser exigida (se necessário, coativamente) do sujeito passivo ou que tenha sido espontaneamente cumprida por este (neste caso, para efeito de sua liberação definitiva).

Esse ato administrativo é o lançamento, a que alude o art. 142 do CTN, cuja falta de técnica e precisão é lapidada por críticas doutrinárias. Nascida a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, o seu adimplemento pode depender ou não de lançamento¹⁷, conforme dispuser a lei instituidora do tributo em questão. Isso porque o CTN prevê três modalidades de lançamento: de ofício (art. 149), com base em declaração do sujeito passivo (art. 147) e por homologação do pagamento (art. 150).

Nos tributos submetidos a lançamento de ofício ou com base em declaração, a exigibilidade do tributo – e o seu próprio pagamento espontâneo pelo devedor – condiciona-se à prática do ato.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade decorre do simples transcurso do prazo definido na lei para pagamento, cabendo ao sujeito passivo identificar a ocorrência do fato gerador, interpretar a legislação, calcular o débito e o recolher, tudo sem prévia manifestação do Fisco. Aqui o lançamento não será necessário para o adimplemento da obrigação tributária, consistindo, ao contrário, no ato da autoridade que – expressa ou tacitamente –

e praticidade no direito tributário, in *Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias do contribuinte nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 628-629.

¹⁶ BORGES, José Souto Maior. *A isonomia tributária na Constituição de 1988*. Revista de Direito Tributário nº 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 15.

¹⁷ Que, reitera-se, é sempre ato administrativo, e nunca do particular, sendo imprópria a menção a *autoliquidação* ou *autolancamento*.

confirma a regularidade e a suficiência do pagamento feito (CTN, art. 150, *caput, in fine*).

Se o sujeito passivo – ao ver do Fisco – não cumprir o seu dever a contento, caberá a este último efetuar lançamento de ofício supletivo para exigir os valores não-recolhidos (CTN, art. 149).

Note-se que, embora o lançamento não seja sempre necessário para o espontâneo cumprimento da obrigação tributária (exigibilidade), ele quase sempre o será para a sua exigência coativa (executoriedade)¹⁸.

Após o lançamento e a sua confirmação na esfera administrativa (ou o transcurso *in albis* do prazo para impugnar), caso o devedor não cumpra a obrigação nele certificada, caracteriza-se o interesse processual do Estado e abre-se-lhe a via da execução forçada de seu crédito.

Analisando essa dinâmica legal, o Min. PEÇANHA MARTINS, no REsp 637.891/PR consignou que

a não-realização do pagamento antecipado, em cumprimento da obrigação tributária decorrente da prática de ato/fato gerador, em tese subordina o contribuinte ao pagamento do tributo e seus acessórios, multa e juros de mora (com a correção da expressão monetária do tributo), mas não lhe pode ser exigido, coativamente, o pagamento, sem a obediência ao devido processo legal, vale dizer, sem a constituição, pelo lançamento, expresso ou tácito, do crédito tributário, condição sine que non para o exercício da execução fiscal.¹⁹

A execução fiscal deve processar-se no Judiciário, eis que o título do crédito tributário é destituído de auto-executoriedade²⁰.

¹⁸ Ressalvam-se aqui a confissão de dívida e a transação, de que se cuidará mais à frente.

¹⁹ STJ, 2ª Turma. REsp. nº 637891/PR, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, DJ 26.04.2006 p. 202

²⁰ É o que leciona JOSÉ AFONSO DA SILVA: “Se o Estado é assim submetido à lei e, como pessoa jurídica, suas relações de crédito e débito se subordinam aos ditames das normas legais, significa que não pode, por si, executar suas dívidas, manu militari, pois também ao Estado-Administração, ao Estado-Fisco, à Fazenda Pública, está vedado fazer justiça pelas próprias mãos.” (Op. cit., p. 12)

Porém, apesar de não ter a prerrogativa de execução própria, o Fisco tem o privilégio de execução prévia, isto é, de formar o seu próprio título executivo. Na lição de Alberto XAVIER:

Ao contrário do que sucede noutras ordens jurídicas, a Administração fiscal não pode executar, por si só, os seus direitos, no exercício de um poder de ‘autotutela executiva’, independentemente do recurso aos tribunais. Mas, se não se beneficia de uma *relevatio ad onere agendi*, já goza da vantagem de uma *relevatio ad onere probandi*, pois não tem de recorrer previamente a um processo judicial de cognição, de modo a obter um título executivo que lhe permita instaurar um processo de execução.²¹

Para o Autor²², o lançamento é o título executivo extrajudicial do crédito tributário, pois:

- a) contém a declaração da obrigação tributária;
- b) contém a ordem para que se cumpra a obrigação nele acertada;
- c) traz consigo, implicitamente, o acerto da atividade coercitiva do Estado no caso de não-cumprimento da ordem que veicula, sendo condição necessária à ação executiva; e
- d) torna o direito à execução autónomo face à relação de direito material subjacente (relação tributária), desvinculando-se (o lançamento) da causa material do crédito²³.

²¹ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 572.

²² XAVIER, *op. cit.*, 1997, p. 571-575.

²³ Desvinculação relativa, visto que a falta de supedâneo fático ou jurídico para a obrigação tributária pode ser invocada pelo devedor nas esferas administrativa e judicial. Desvinculação total haverá apenas em caso de preclusão de todas as oportunidades de reação do devedor, quando se tornar definitivo o lançamento injusto (ou o pagamento com base nele feito, já que a defesa do devedor pode dar-se mesmo após a superação do prazo para embargos, por meio de ação anulatória com pedido de antecipação de tutela). Estamos com o Autor quando afirma que este desvio não basta para demonstrar a natureza supostamente constitutiva do lançamento, assim como – segundo pensamos –

Dessa forma, conclui que o título executivo extrajudicial do crédito tributário é um título de formação unilateral pois, prescindindo da intervenção judicial, “a Administração fiscal exerce por si esta atividade declarativa prévia ao processo de execução, dando unilateralmente origem a um título executivo.”²⁴

Ronaldo Cunha CAMPOS, em posição mais próxima do nosso direito positivo (art. 202, parágrafo único, do CTN; art. 585, VII, do CPC e art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80), atribui à Certidão de Dívida Ativa a função de título executivo extrajudicial do crédito tributário.²⁵

Justifica CUNHA CAMPOS afirmando que o título executivo é figura definida legalmente, e que o nosso Direito não se satisfaz com o simples lançamento para aparelhar a execução fiscal, exigindo certidão de dívida ativa, extraída do livro ou arquivo em que o débito se encontra inscrito²⁶.

Assim, o Autor situa o lançamento como ato de acerto da obrigação tributária²⁷, e não da sanção (coerção). O acerto desta última exige a abertura de oportunidade para a impugnação administrativa de quanto lançado, culminando na inscrição em dívida ativa (precedida de controle de legalidade pela procuradoria encarregada de executar) e na extração da certidão.

De fato, o direito de impugnação administrativa do lançamento é garantido pelo CTN (art. 145, I, e 151, III). Na regularidade do

a execução de sentença condenatória criminal injusta não faz nascer o crime pelo qual o réu foi punido.

²⁴ XAVIER, *op. cit.*, 1997, p. 572. Na mesma linha vai AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO (*Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a Função Fiscal*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 98), com a diferença de enxergar na formação unilateral do título executivo, não um privilégio do Fisco, mas um dever advindo da função que lhe atribui o Direito

²⁵ Esse entendimento transparece em julgados do STJ, v.g. REsp. nº 599.813/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 10.05.2004, p. 200

²⁶ CAMPOS. *Op. cit.*, 1978, p. 137-138.

²⁷ Para as críticas à noção de lançamento tributário como ato de *acertamento* (expressão, porém, utilizada em sentido diverso do que adotamos neste texto), ver ALBERTO XAVIER, *op. cit.*, 1997, p. 27-32.

procedimento de revisão administrativa reside a certeza da obrigação – certeza pelo menos para o Poder Executivo, mas ainda passível de quebrantamento por ato de outro Poder, o Judiciário. Tal certeza afasta a necessidade do consentimento do devedor (de resto, somente obtível em hipóteses excepcionais) para o acesso direto do Estado à execução²⁸.

Como a deliberação sobre a procedência da impugnação é, ainda, competência do próprio Poder Executivo, podemos concluir, com o Autor, que “a Fazenda é a única entidade que pode produzir o título em seu próprio favor (...). Seu título não nos chega através do processo de conhecimento, ou do consenso, de um aceite do devedor (contribuinte)”²⁹.

Nota-se então que, independentemente de acatarmos como título executivo o lançamento (XAVIER) ou a certidão de dívida ativa (CAMPOS), fato é que a certeza nele consubstanciada é declarada pelo próprio credor.

Assim, a lógica que leva à validade e mesmo à razoabilidade do art. 739-A do CPC para as execuções fundadas em títulos extrajudiciais em geral conduz à sua franca inaplicabilidade para a execução fiscal. Ali têm-se consentimento e formação bilateral (ou unilateral, mas por parte do devedor). Aqui, há falta de consentimento e formação unilateral pelo credor – sujeita, é certo, à revisão, mas revisão empreendida por órgão integrante da estrutura deste último (com voto de desempate normalmente em seu favor) e ademais

²⁸ Eis as palavras do Autor: “Estrutura-se um procedimento destinado à verificação da resistência à pretensão, dotando-o inclusive de regras disciplinares dos elementos de convicção, normas onde se estabelecem critérios para verificação da hipótese de incidência e presunções legais. Referida regulamentação do exame das razões da resistência do contribuinte (da impugnação), que implica reexame do lançamento, gera a presunção do caráter infundado desta resistência quando repelida ao final do procedimento. Na aludida presunção se estriba a lei para afastar o consenso como requisito do acertamento da obrigação tributária. A relação jurídica débito-crédito se tem como acertada na medida em que se presume infundada a resistência do contribuinte. Decorre daí arrear-se sua aceitação da pretensão como requisito do acertamento da obrigação.” (CAMPOS, *op. cit.*, 1978, p. 120-121)

²⁹ CAMPOS, *op. cit.*, 1978, p. 84.

destituído das mesmas garantias e dos mesmos poderes dos juízes (bastando para tanto invocar a sua incompetência para a declaração de inconstitucionalidades e ilegalidades, fundamento de nove entre dez teses defendidas pelos contribuintes).

A se aplicar o novel dispositivo à execução fiscal, permitir-se-á agressão precipitada ao patrimônio do devedor, com base em título formado sem o seu consentimento (como nos títulos executivos extrajudiciais ordinários) e sem a participação do Estado-juiz (títulos executivos judiciais).

Releva insistir que a abertura da oportunidade para impugnação administrativa, se infunde ao crédito tributário certeza bastante para dispensar-se a sua prévia confirmação em processo cognitivo (ação de cobrança), nem de longe substitui o consentimento do devedor quanto à sua existência e ao seu valor.

Nesse sentido já decidiu o STJ que “a presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão-somente para aparelhar o processo executivo fiscal, consoante estatui o art. 38 da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais).”³⁰ O fundamento dessa afirmação reside justamente na distinção entre os títulos negociais e o título da Fazenda Pública, pois, como se depreende do voto condutor do eminente Min. FRANCISCO FALCÃO, “não se pode olvidar, data vênua, que a Fazenda Pública não cobra título emitido e não honrado pelo devedor: cheque, nota promissória, letra de câmbio e outros. Ao contrário, cobra título emitido por ela própria produzido, unilateralmente, sem qualquer manifestação de vontade do devedor, dentro da potestade que reveste a gênese da tributação”.

Donde concluímos ser a suspensividade atributo inerente e inafastável dos embargos à execução fiscal, que não poderia ser suprimido mesmo por disposição expressa de lei, cuja invalidade seria flagrante, por ofensa ao sistema do Código Tributário Nacional, ao direito de propriedade, ao *due process of law*, ao contraditório e à ampla defesa.

³⁰ STJ, 1ª Turma. REsp. nº 287824/MG, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 20.02.2006 p. 205

Tudo o que o direito de constituição unilateral do título executivo propicia à Administração é a vantagem de só frear a execução para discutir as razões do devedor³¹ após a garantia do juízo por penhora³², privilégio que se justifica ante a função social do tributo e a natural má-vontade com que é encarado pelos contribuintes.

Não vai porém, ao ponto de permitir sejam executados os bens do devedor sem o seu consentimento e sem a autorização do Judiciário.

Para finalizar, impõe-se uma análise dos casos em que se poderia cogitar de consentimento do sujeito passivo à dívida tributária.

5. As hipóteses em que alegadamente existiria consentimento do devedor ao tributo.

São elas, segundo o que se extrai da doutrina e da jurisprudência:

- a) o cumprimento de obrigações acessórias consistentes na declaração de tributos apurados (do tipo DCTF e GFIP);
- b) a confissão de dívida como pressuposto para a adesão a moratórias individuais (inclusive parcelamentos); e
- c) a celebração de transação entre o sujeito passivo e o Fisco (CTN, art. 156, III)³³.

³¹ É certo que, como já se disse, a Fazenda pode ser demandada pelo contribuinte em ação anulatória proposta paralelamente à execução (quando aquele, por exemplo, perca o prazo para embargos). Em tal caso, entretanto, a suspensão desta última dependerá da antecipação dos efeitos da tutela da primeira, medida suspensiva da exigibilidade do próprio crédito tributário, a teor do art. 151, V, do CTN.

³² Ressalvadas as hipóteses de cabimento de exceção de pré-executividade, figura vista cada vez com menos restrição pelo Judiciário.

³³ Ressaltamos desde logo que, a nosso ver, e a despeito de respeitáveis opiniões em contrário, transação só existe onde ocorra verdadeiro poder de negociação entre os sujeitos ativo e passivo, a tanto não equivalendo a mera adesão, pelo sujeito passivo, aos rígidos comandos preestabelecidos por lei concessiva de moratória ou parcelamento. Ao analisarmos a questão, porém, não nos deteremos

Ter-se-ia em todas as situações acima enumeradas concordância do sujeito passivo em relação à dívida tributária, a dispensar a atribuição de eficácia suspensiva aos embargos que oponha contra a respectiva execução?

A jurisprudência tem-se ocupado das situações acima – não para perquirir a sua sujeição ao art. 739-A do CPC, recente demais para permitir o aprofundamento dos Tribunais – mas para indagar se a manifestação do sujeito passivo em cada uma delas permite a execução direta do crédito tributário, com dispensa de lançamento e supressão da esfera administrativa³⁴, e se tal manifestação veda ou não a discussão do mérito da dívida perante o Judiciário. Sumariando os entendimentos, temos:

- a) admissão de imediata execução do tributo declarado e não-pago, com dispensa de lançamento e de processo administrativo: STJ, 1ª T. RESP 620.564/PR, , Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 06.09.2004;
- b) admissão de imediata execução do tributo quanto ao remanescente de dívida tributária confessada para efeito de parcelamento apenas parcialmente cumprido pelo devedor: STJ, 1ª Turma, REsp. nº 554.234/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 23.08.2004 p. 128;
- c) inadmissão da possibilidade de discussão judicial dos débitos confessados, dando ao ato do contribuinte ares de definitividade, embora incorrendo em confusão entre o parcelamento (causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário) e a transação (causa de extinção do crédito tributário): TRF da 3ª Região, 6ª Turma, AC nº 397.281, Rel. Des. Fed. JUIZ LAZARANO NETO, DJ 25.06.2007 p. 392;
- d) admissão da possibilidade de discussão de débitos decorrentes de parcelamento inadimplido, em sentido

nos limites dessa discricionariedade administrativa para negociar, remetendo o leitor à doutrina especializada.

³⁴ Polêmica na qual não entraremos, por merecer um estudo à parte.

exatamente oposto ao anterior³⁵, em perfeita análise do instituto do parcelamento: STJ, 2ª Turma, REsp. nº 587.895/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 08.11.2004 p. 208.

Passemos à análise individualizada de cada um dos casos acima apontados, sem deixar de destacar a diferença que existe entre eles.

5.1. Declaração de tributo apurado e não pago.

O cumprimento das obrigações acessórias impõe-se ao sujeito passivo pela ameaça de sanções pecuniárias e, eventualmente, penais (CTN, art. 113, § 3º; Lei nº 8.137/91, arts. 1º e 2º, I; CP, art. 337-A).

Não se trata, pois, de ato voluntário que pudesse ser equiparado a uma declaração livre do devedor no sentido de obrigar-se. De fato:

- a) é comum e perfeitamente aceitável que o contribuinte – visando a evitar a incidência de penalidades – escreva os seus tributos com base na legislação em vigor, ainda que os esteja contestando ou pretenda fazê-lo no futuro. Isso, aliás, o que determina o CTN mesmo para os beneficiários de qualquer das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, parágrafo único);
- b) na acertada percepção do STJ, o cumprimento de tais obrigações, sendo ato devido cujo conteúdo em princípio independe totalmente da vontade do devedor³⁶, “equivale

³⁵ O entendimento é também adotado nos seguintes arestos: STF, 2ª T., RE nº 92.983/SP, Rel. Min. CORDEIRO GUERRA, DJ 14.11.1980 p. 9.493 e TRF 4ª Região, 2ª T., AC nº 2004.04.01.017396-6/PR, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, DJ 07.07.2004 p. 348.

³⁶ No mesmo sentido Alberto XAVIER: “A elaboração dos referidos documentos (as ‘declarações-liquidações’ a que se refere a doutrina espanhola), de harmonia com a lei fiscal, bem como a indicação neles do imposto correspondente ao valor da transação, constitui, porém, não a forma de um ato jurídico de aplicação da

ao próprio lançamento” (v. REsp. nº 752.787/SP, acima transcrito), ao qual já se demonstrou com sólidas razões ser inaplicável o art. 739-A do CPC;

- c) a não ser assim (e partindo-se da premissa de que se aceita o afastamento do novel comando para os débitos objeto de auto de infração, na esteira do aduzido no item 4 supra), impor-se-á ao contribuinte que cumpre as suas obrigações acessórias tratamento mais severo do que o reservado ao que não o faz, admitindo-se a suspensividade dos embargos do primeiro e negando-se igual efeito à ação do segundo;
- d) ademais, trata-se de atos automáticos, nada solenes e muitas vezes praticados por pessoas que sequer têm poderes para obrigar o sujeito passivo, quando se trata de empresa.

Assim, ainda que se admita a execução direta dos tributos declarados e não-pagos, impõe-se concluir que o título executivo que os corporifica mantém a característica de unilateralidade (pois a declaração é ato devido, não voluntário), sendo descabido falar-se em acertamento consensual do direito e da coerção e sendo inaplicável, portanto, o 739-A do CPC.

5.2. Moratória e parcelamento.

A moratória e o parcelamento – quer quando versam tributos já lançados, quer quando têm por objeto tributos sujeitos a lançamento por homologação vencidos e ainda não autuados, hipótese em que exigem a *confissão de dívida* – são formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que não interferem com sua origem ou a natureza jurídica, pois “no parcelamento, a dívida ativa não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento, posto que não honrado

norma tributária material, anterior ao pagamento, mas a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização e controle de legalidade dos pagamentos efetuados.” (*Op. cit.*, 1997, p. 82-83)

o compromisso, retoma ela o os seus privilégios, incidindo a multa e demais encargos na cobrança via execução fiscal”.³⁷

O crédito era e continua a ser tributário, somente sendo devido se encontrar suporte em lei válida.

A *adesão* do devedor ao parcelamento, quanto aos créditos já lançados, equivale a declaração da intenção de pagar, que não induz concordância com o mérito da dívida. Basta lembrar que mesmo o tributo já pago pode ser impugnado por meio de ação de recuperação do indébito.

A *confissão* dos débitos em aberto – que nisso se aproxima da declaração de tributos referida no item 5.1 supra – nada mais é do que a antecipação do lançamento que, cedo ou tarde, seria efetuado pelo Fisco credor, não tendo o caráter de ato voluntário de acerto, que só a liberdade das partes quanto à constituição e à quantificação da dívida lhe daria.

Deveras, a confissão é instituto processual sem qualquer efeito constitutivo da relação de direito material a que diz respeito. Trata-se de meio de prova³⁸, pelo qual o confitente assume a verdade de um fato contrário a seu interesse e do qual resulte um benefício para a parte contrária. A confissão não diz respeito ao significado ou aos efeitos jurídicos do fato confessado, pois “*não existe confissão de hermenêutica*”³⁹.

No Direito Tributário, a irrelevância da confissão relativamente aos efeitos jurídicos do ato confessado se ressalta ante o princípio da estrita legalidade. Não sendo negócio jurídico apto a individualizar a norma aplicável e a conseqüente relação jurídica, a confissão de

³⁷ STJ, 1ª Turma, REsp. nº 514.351/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 19.12.2003 p. 347. A menção ao acórdão, que julgamos tecnicamente acertado, não exclui a possibilidade de existência de julgados discrepantes.

³⁸ “É a confissão apenas um meio de prova, que, como os demais, se presta a formar a convicção do julgador em torno dos fatos controvertidos na causa.” (THEODORO Júnior, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 396)

³⁹ A expressão foi utilizada por Américo Masset LACOMBE em palestra proferida no X Congresso de Direito Tributário da ABRADT, realizado em Belo Horizonte no ano de 2006.

tributos não tem – insista-se – o caráter de acertamento realizado com a participação do devedor.

Em conclusão, a manifestação do contribuinte na moratória e no parcelamento, exteriorizando atos em princípio devidos⁴⁰ (o reconhecimento de dívida tributária imposta por lei e o compromisso de pagar tributo lançado), não retira do acertamento da dívida o seu caráter de ato unilateral do credor, o que impõe o afastamento do art. 739-A do CPC.

5.3. Transação.

Não é incontroversa na doutrina a admissibilidade da transação em matéria tributária⁴¹, nem são convergentes as opiniões dos que a aceitam quanto às hipóteses em que pode ser celebrada, aos limites a que se sujeita ou mesmo ao seu conceito, como se verifica da decisão acima transcrita, do TRF da 3ª Região, que qualifica de transação a adesão a parcelamento.

De nossa parte, não temos dúvida quanto à aplicabilidade do instituto ao campo tributário, conclusão a que nos conduzem arts. 156, III, e 171 do CTN e a constatação de que ao legislador, a quem é dado o *mais* (conceder remissão ou determinar a restituição de tributo devidamente pago, p. ex.), não seria vedado o *menos* (autorizar à autoridade administrativa a renúncia a uma parcela do crédito de que se considera credora, no bojo de negociação na qual também o Fisco obtenha vantagens).

⁴⁰ Presunção *juris tantum* que só se afastará por decisão judicial em sentido contrário.

⁴¹ Admitindo a transação no Direito Tributário: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transação no Direito Tributário, Discricionariedade e Interesse Público*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 83, São Paulo: Dialética, agosto de 2002, p. 121-124; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. v. II. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 57; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 828. Rejeitando a transação no Direito Tributário: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 401-404; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 198-189.

Antes de prosseguir na análise, impende retornar brevemente à disciplina da transação no Direito Civil para – levando em conta a advertência do art. 109 do CTN – verificar se e em que medida o legislador tributário lhe alterou as feições originais.

Desde a vigência do Código Civil anterior, a doutrina apontava a natureza contratual da transação, que restou positivada no novo estatuto (arts. 840 e ss.). Na definição de SÍLVIO RODRIGUES, “a transação é o negócio jurídico bilateral pelo qual as partes previnem ou extinguem relações jurídicas duvidosas ou litigiosas, por meio de concessões recíprocas, ou ainda em troca de determinadas vantagens pecuniárias”⁴².

Certo é que, para extinguir as obrigações anteriores, as partes podem, pelas concessões feitas no contrato de transação, constituir outras. Nesse sentido, ORLANDO GOMES identifica que é indevido ter a transação apenas como contrato extintivo de obrigações, embora reconheça ser essa a sua função principal⁴³.

Vejam-se agora, para efeito de cotejo, as notas características da transação tributária, segundo o já transcrito art. 171 do CTN:

- a) necessidade de lei autorizativa, que pode ser genérica ou específica para cada tributo ou mesmo para cada tese controvertida entre os contribuintes e o Fisco (ICMS sobre semi-elaborados, crédito-prêmio de IPI, etc.).

Têm-se aqui as primeiras diferenças face à transação comum, que só tem lugar quanto a direitos patrimoniais de caráter privado (disponíveis) e que, bem por isso, se satisfaz com a previsão do Código Civil. A indisponibilidade do crédito tributário para o administrador submete a validade da transação à autorização do legislador da ordem

⁴² RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil: dos Contratos e das Declarações Unilaterais de Vontade*. v. 3. 29^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 367.

⁴³ “ (...) reconhece-se hoje que a transação não é simplesmente negócio declaratório para dirimir controvérsia. Sendo de sua essência a reciprocidade de concessões, possui caráter constitutivo, por inevitável a modificação a que tais concessões conduzem. Pela transação, podem criar-se relações jurídicas, eficácia que não teria se fora o negócio simplesmente declaratório.” (GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 440).

parcial competente para a instituição do tributo em causa, cuja falta não é suprida pelas disposições do Código Civil ou mesmo do Código Tributário Nacional.

b) existência de concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária (a natureza contratual da transação a que alude a doutrina civilista). Trata-se de elemento central da definição do instituto, que para nós o estrema do parcelamento ou da moratória, ainda que combinados com anistia ou remissão (totais ou parciais). Os primeiros são causas de extinção da exigibilidade do crédito tributário. As últimas, causas extintivas do crédito tributário diversas da transação⁴⁴.

Se é certo que esses benefícios, quando outorgados na modalidade individual⁴⁵, podem pressupor concessão do sujeito passivo – que abre mão de discutir a dívida e se dispõe a pagá-la de forma parcelada ou parcial – é também exato que nenhuma concessão impõem ou facultam ao *sujeito ativo* da obrigação tributária (expressão utilizada pelo art. 171 do CTN), cuja atuação é em tudo vinculada: deve deferir o favor a quem preencher os requisitos legais e negá-lo a quem não os atender, ficando o seu ato em ambos os casos sujeito ao controle interno da Administração⁴⁶ e à revisão do Poder Judiciário.

Do lado do Estado, concessão (no sentido amplo de renúncia parcial a direito) há somente por parte do ente tributante, nunca do

⁴⁴ A remissão está prevista nos arts. 156, IV, e 172 do CTN. A enumeração da anistia entre as supostas *causas de exclusão do crédito tributário* (CTN, arts. 175, II, e 180 a 182) parece-nos claramente arbitrária. Primeiro por não atinarmos com o que tal expressão designe (a isenção, também referida sob este epíteto, é hipótese de não-ocorrência do fato gerador e, portanto, de não-nascimento do crédito tributário). Segundo porque, assim como a remissão, o que a anistia faz é extinguir uma porção do crédito tributário (aquela, o principal; esta, as sanções, que também o integram, na conformidade dos arts. 139 e 113, §§ 1º e 3º, do CTN), que pode inclusive corresponder a todo o seu valor, pois são frequentes os créditos tributários compostos apenas de multas.

⁴⁵ CTN, arts. 152, II; 155-A, § 2º; 172 e 182.

⁴⁶ CTN, arts. 155; 155-A, § 2º; 172, parágrafo único; e 182, parágrafo único.

titular da capacidade tributária ativa, o que retira a tais institutos o caráter negocial próprio da transação.

- c) terminação do litígio. Tanto quanto na alínea *a* supra, verifica-se aqui uma diferença entre a transação privada – que pode ter natureza preventiva ou extintiva do litígio – e a transação tributária, que somente se admite para este último fim.

Mesmo não nos cabendo perquirir as razões do legislador, temos que a restrição visou a atender a um imperativo de transparência. Com efeito, é mais fácil controlar a legitimidade de uma transação fiscal, a sua adequação ao interesse público, quando se conhecem de saída as razões (fundadas ou não) e os valores da pretensão do Estado.

Há quem sustente que *litígio* somente existe após a propositura de ação judicial, concluindo pela impossibilidade de transação antes de tal marco⁴⁷. O entendimento parece-nos equivocado, por basear-se em confusão de *litígio* com *lide*, esta sim definida como pretensão resistida em juízo, consistente no mérito da demanda a ser solucionada pelo juiz.

Litígio tem para nós acepção mais ampla, dedutível do art. 5º, LV da Constituição, que se refere a *litigantes* e faz expressa menção a processo administrativo ou judicial. Comentando o dispositivo, registra Lúcia Valle FIGUEIREDO⁴⁸ que *litigância* é a existência de interesses contrapostos acerca de uma decisão jurídica a ser tomada, no âmbito administrativo ou judicial, que repercuta no campo dos interesses individuais de uma ou mais pessoas.

Aderimos, pois, à primeira hipótese aventada por Hugo de Brito MACHADO, no sentido de que, para haver litígio,

⁴⁷ Esse, por exemplo, o entendimento de JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Extinção do crédito tributário - compensação, transação e remissão – arts. 170 a 172 do Código Tributário Nacional*. Revista de Direito Tributário nº 6. São Paulo: Malheiros, 1987, p. 164

⁴⁸ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Estado de Direito e Devido Processo Legal*, in Revista Trimestral de Direito Público nº 15, 1996, p. 35-44.

basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. É necessário pelo menos que se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar a instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativo competente⁴⁹.

d) a extinção do crédito tributário. Como no Direito privado, o contrato de transação fiscal importa sempre extinção do crédito preexistente (aqui, crédito tributário). Tanto assim que o instituto está referido no art. 156, III, do CTN.

Isso o que registrou o STJ no já referido REsp. nº 514.351/PR, ao afirmar que “a autocomposição bilateral ou transação é forma de extinção do crédito tributário, consoante determina o art.156, III, do CTN, implicando o término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária”.

Assim, se dentre as cláusulas contratuais houver uma (e normalmente há) que imponha ao sujeito passivo o pagamento de algum valor, este terá natureza convencional, e não mais tributária, atendendo ao art. 585, II, do CPC e, portanto, ensejando a aplicação de seu art. 739-A.

6. A proteção constitucional do contribuinte.

A supressão do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal violenta o direito de propriedade, o *due process of law*, o contraditório e a ampla defesa (CF, art. 5º, XII, LIV e LV).

Com efeito, é inadmissível que o sujeito passivo seja imediatamente privado de seus bens em razão de suposta dívida que não reconheceu e que nem foi declarada pelo Estado-juiz em processo contraditório e regular⁵⁰.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *A transação no Direito Tributário*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, São Paulo: Dialética, dezembro de 2001, p. 63.

⁵⁰ Sobre o devido processo legal, veja-se a advertência de BASTOS: “O processo, no mundo moderno, é manifestação de um direito da pessoa humana. Por esta razão, as Constituições se interessam por discipliná-lo, a fim de impedir que leis mal elaboradas possam levar à sua desnaturação, com o conseqüente prejuízo

Versando a aplicabilidade do princípio à expropriação de bens pelo Estado (o caso era de desapropriação, mas as razões se aplicam perfeitamente à execução fiscal), aduz o STF:

Sabemos todos que, por mais relevantes que sejam os fundamentos da ação expropriatória do Estado, este não pode – e também não deve desrespeitar a cláusula do ‘due process of law’ que condiciona qualquer atividade estatal tendente a afetar a propriedade privada.

A Constituição da República, bem por isso, após estender à propriedade a cláusula da garantia necessária à sua proteção jurídica (art. 5º, XXII), proclama que ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’ (art. 5º, LIV).

Daí a advertência do magistério doutrinário no sentido de que a destituição dominial de qualquer bem não prescinde – enquanto medida de extrema gravidade que é – da necessidade da estrita observância, pelo Poder Público, das garantias inerentes ao ‘due process of law’ (CELSO RIBEIRO BASTOS, ‘Comentários à Constituição do Brasil’, vol. 2/263-264, 1989, Saraiva).⁵¹

Uma das componentes centrais do *due process of law* é justamente a “garantia plena de um julgamento imparcial, justo, regular e independente (‘fair trial’)”⁵²

Ora, no processo tributário administrativo o Poder Executivo é a um tempo parte e julgador⁵³. Apesar de em princípio obrigado à imparcialidade, não deixa o órgão julgador de ter interesse na

dos direitos subjetivos que deve amparar. O grande processualista Couture fala mesmo em uma tutela constitucional do processo e que tem o seguinte conteúdo: ‘1º – a existência de um processo contemplado na própria Constituição. Em seguida, a lei deve instituir este processo, ficando-lhe vedada qualquer forma que torne ilusória a garantia materializada na Constituição. Qualquer lei que burle este propósito é inconstitucional. Finalmente devem ter existir meios efetivos de controle da constitucionalidade das leis a fim de anular estas tentativas de desnaturação’ (Fundamentos del derecho procesal civil, p. 148).” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. 2ª v. São Paulo: Saraiva, 1988-1989, p. 260-261.)

⁵¹ STF, Pleno, MS nº 23.032, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 09.02.2007

⁵² STF, Pleno, Ext. nº 811/PU, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ 28.02.2003 p. 9

⁵³ CAMPOS, *op. cit.*, p. 84

manutenção do crédito tributário (o que se revela, nas instâncias de composição paritária, pela prevalência da posição do Fisco em caso de empate).

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

Diante disso – e lembrando a falta de consentimento do sujeito passivo para com a dívida tributária (particularidade que legitima o art. 739-A do CPC relativamente aos demais títulos extrajudiciais) – a realização dos atos expropriatórios há de esperar a análise judicial de seus embargos e das provas que neles venha a produzir, sendo antes disso precipitada e inconstitucional.

7. Conclusão.

Em conclusão, pensamos que o art. 739-A do CPC representa um verdadeiro avanço na execução dos títulos extrajudiciais ordinários, formados com a participação do devedor, mas que – exatamente por falta de consentimento do sujeito passivo na constituição da dívida – não se aplica à execução dos créditos tributários, ainda que escriturados e não-pagos ou confessados para fim de parcelamento, ressalvando-se apenas a realização de transação entre o Fisco e o sujeito passivo, como tal entendido o acordo de vontades que extinga a obrigação original (tributária) e a substitua por outra (não-tributária) livremente formatada pelas partes.

Pensamos, mais, que a supressão do efeito suspensivo ordinário dos embargos à execução fiscal seria inválida ainda que determinada por texto expresso de lei, por contrariar o sistema do CTN e os princípios constitucionais da propriedade privada, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.