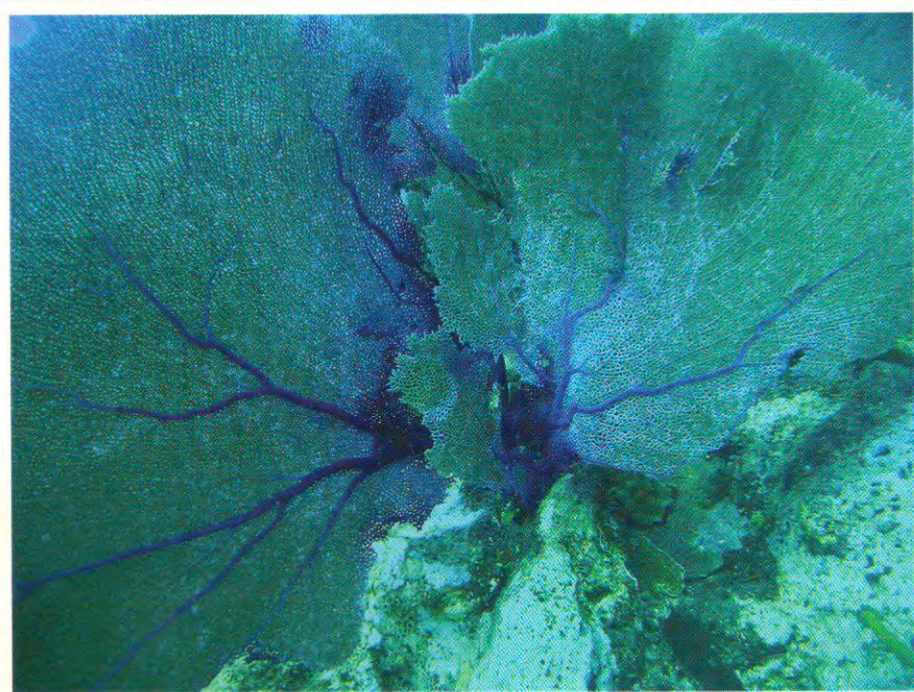


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



151

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

151



Francisco Lobello

é o autor da fotografia reproduzida em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(ABRIL - 2008)

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

<i>Daniel Zanetti Marques Carneiro</i> - Brevíssimas considerações acerca da IN/RFB nº 802/2007	7
<i>Fernando Facury Scaff</i> - PIS e Cofins não cumulativos e os direitos fundamentais	15
<i>Gabriel Lacerda Troianelli</i> - Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito	28
<i>Hamilton Dias de Souza</i> - Medida Provisória nº 413: inexistência de caso de relevância e urgência	38
<i>Hugo de Brito Machado</i> - Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo	49
<i>Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado</i> - A reforma no CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos	59
<i>Juliano Huck Murbach</i> - Da nulidade de execução fiscal lastreada em certidão de dívida ativa constituída sem o exaurimento de processo administrativo	67
<i>Marcos Rogério Lyrio Pimenta</i> - A impossibilidade de restrições à realização do depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário	74
<i>Paulo Roberto Lyrio Pimenta</i> - A quebra do sigilo bancário pelo Fisco: inconstitucionalidades da Instrução Normativa nº 802/2007 da Receita Federal do Brasil	80
<i>Rodrigo Caramori Petry</i> - “Faturamento”, “receita” e “meros ingressos”: a “exclusão” do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep	90
<i>Sergio André Rocha</i> - Constituição do crédito tributário pelo contribuinte	105
<i>Sidney Saraiva Apocalypse</i> - Tributo - mecanismo de controle da vida civil	116
Pareceres	
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i> - Direito a compensação do ICMS incidente sobre combustíveis e insumos nas operações de transporte mesmo quando realizadas mediante subcontratação	131

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

• Compensação - crédito de terceiros - cessão sem a participação da Fazenda Nacional - negócio jurídico entre particulares (STJ - 1ª T.)	144	nistração - execução para efetivação (STJ - 1ª S.)	154
• Compensação - descumprimento do “decisum”, em ação declaratória, pela Admi-		• Contribuição previdenciária - prazo decadencial - Lei 8.212 (2º Cons. Cont. - 5ª Câmara)	161
		• Execução fiscal - sócio com nome constante de certidão de dívida ativa - pressu-	

Embargos à Execução Fiscal: Prazo para Interposição e Efeito Suspensivo

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Em face de inovações introduzidas no Código de Processo Civil pela Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006, algumas questões têm sido colocadas no âmbito das execuções fiscais, dentre elas a de saber qual é o prazo para a interposição dos embargos à execução e a de saber se os embargos têm efeito suspensivo. Em outras palavras, tem-se questionado a aplicação do Código de Processo Civil, especialmente de seus artigos 738 e 739-A, ao processo de execução fiscal, posto que a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que o regula, diz ser a este aplicável, subsidiariamente, o Código de Processo Civil.¹

A solução dessas questões é muito simples. Depende apenas de saber o que quer dizer aplicação subsidiária. Ou mais amplamente, depende apenas de se ter razoável noção de Teoria Geral do Direito, especialmente no que concerne à superação das antinomias entre as diversas normas do sistema jurídico.

Ocorre que a relação tributária é uma relação extremamente conflituosa, e o Poder Público não parece nutrir nenhum interesse na construção da segurança jurídica. É enorme a inflação legislativa, que aumenta exageradamente a complexidade do sistema e amesquinha o denominado efeito didático da jurisprudência. Ninguém está seguro quanto ao conhecimento da legislação tributária e quando surge uma decisão final a respeito de um questionamento a lei aplicável já foi alterada, de sorte que aquela decisão já não importa para casos futuros porque a norma agora questionada já é outra.

A questão do prazo para a interposição de embargos e do efeito suspensivo destes, vale dizer, a questão da aplicação ou não dos artigos 738 e 739-A do Código de Processo Civil, decorrentes da Lei nº 11.382/2006, tem ensejado manifestações divergentes de órgãos do Judiciário. A Fazenda Pública, na defesa do seu interesse no recebimento dos créditos inscritos em sua Dívida Ativa, tem sustentado a aplicação desses dispositivos ao processo de execução fiscal,



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 1º.

enquanto os contribuintes sustentam a prevalência da lei específica, vale dizer, da Lei nº 6.830/80, que embora tenha sido de início mais favorável aos interesses fazendários, com as referidas inovações no Estatuto Processual terminou por se tornar mais protetora dos direitos do cidadão.

Seja como for, as divergências que se têm manifestado em decisões judiciais sobre o assunto nos motivam a uma análise dessas questões. Começaremos revisando a Teoria Geral do Direito, no que concerne à solução das antinomias entre as normas que integram o sistema jurídico. Depois faremos algumas considerações a respeito do que se deve entender por aplicação subsidiária, e finalmente examinaremos especificamente as questões de saber qual o prazo para a interposição dos embargos à execução fiscal, e se estes têm, ou não, efeito suspensivo.

2. Solução de Antinomias entre Normas

2.1. O Direito como sistema

Que o Direito é um *sistema* de normas praticamente ninguém põe em dúvida. Nem se questiona seriamente a respeito da coerência entre as normas para que possam compor um *sistema*. Mas com isto não estamos pretendendo afirmar a possibilidade de uma coerência absoluta. Quanto ao relativismo da própria coerência, Radbruch, no pórtico do capítulo sobre as antinomias da idéia de direito, transcreve a seguinte afirmação de Ibsen:

“Já alguma vez conduziste até ao fim um pensamento, sem teres tropeçado numa contradição?”²

Seja como for, o que pretendemos dizer, e hoje é praticamente pacífico entre os que trabalham com o Direito, é que este constitui um sistema de normas razoavelmente coerente, sem contradições, ou pelo menos dotado de critérios geralmente aceitos para a superação das antinomias que eventualmente se manifestem entre as suas normas.

2.2. Critérios para solução das antinomias

Não desconhecemos a insuficiência dos critérios até hoje apontados pela teoria jurídica para a solução das antinomias entre as normas de um ordenamento jurídico. Nem desconsideramos as dificuldades que muita vez surgem na solução de certas antinomias. Não nos parece, todavia, que a solução das questões que estamos a enfrentar neste pequeno estudo demande considerações mais profundas sobre os critérios sobejamente conhecidos no âmbito da Teoria do Direito, para a solução das antinomias mais comuns entre normas de um ordenamento jurídico.

Vejam os que ensina Norberto Bobbio:

“As regras fundamentais para a solução das antinomias são três:

- a) o critério cronológico;
- b) o critério hierárquico;
- c) o critério da especialidade.

² Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, 5ª edição, tradução de L. Cabral de Moncada, Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 159.

O critério cronológico, chamado também de *lex posterior*, é aquele com base no qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a norma posterior: *lex posterior derogat priori*.

(...)

O critério hierárquico, chamado também de *lex superior*, é aquele pelo qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior: *lex superior derogat inferiori*.

(...)

O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis deroga generali*.³

Ninguém pode negar que a Lei das Execuções Fiscais, vale dizer, a Lei nº 6.830/80, é uma lei especial, ou excepcional, em relação ao Código de Processo Civil, que é uma lei geral em relação àquela. Assim, dúvida não pode haver de que havendo alguma incompatibilidade entre a Lei das Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil, prevalece a primeira.

2.3. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.382/06

A Lei nº 11.382/06, por seu turno, porta ementa a dizer que “altera 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”. Os arts. 738 e 739-A do Código de Processo Civil estão inseridos no processo de execução. Não cuidam de outros assuntos. Consubstanciam alterações no Código de Processo Civil, cuja aplicação, ou não, ao processo de execução fiscal obedece ao critério aplicável quando se questiona a aplicação do próprio Código. Não alteram a lei de execução fiscal, mas com esta convivem.

Assim, não obstante seja a Lei nº 11.382/06 uma lei ordinária federal que poderia, como tal, alterar a lei de execuções fiscais, certo que não o fez. Inseriu-se no âmbito do Código de Processo Civil, que se aplica às execuções fiscais apenas subsidiariamente.

3. Aplicação Subsidiária do CPC às Execuções Fiscais

Realmente, a Lei nº 6.830/80 estabelece que “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.⁴ Assim, é indiscutível que as alterações introduzidas neste pela Lei nº 11.382/06, ou por qualquer outra lei, não implicam alteração da lei de execuções fiscais.

Sobre a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil às execuções fiscais, afirmam Carlos Henrique Abrão, Manoel Álvares, Maury Ângelo Botesini, Odmir Fernandes e Ricardo Cunha Chimenti:

³ Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, 4ª edição, tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília: Edunb, 1994, pp. 92 a 96.

⁴ Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 1º.

“Quanto à observância subsidiária de normas do Código de Processo Civil, as regras gerais somente são aplicáveis quando a Lei 6.830/80 não contiver previsão sobre o tema, ou seja, aplica-se o CPC somente para resolver as questões não disciplinadas.”⁵

José da Silva Pacheco, por seu turno, ao comentar o art. 1º da Lei nº 6.830/80, ensina:

“Naquilo que não contraria a Lei n. 6.830/80, prevalece o Código de Processo Civil, como ocorre com o seu art. 578 e respectivo parágrafo, sobre a competência.”⁶

Aliás, mesmo que não existisse a norma estabelecendo a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao processo de execução fiscal, tal aplicação teria de ocorrer por força dos critérios para o preenchimento de lacunas na lei. E a busca de solução situa-se primeiramente na própria Lei de Execuções Fiscais, e somente havendo omissão desta é que se buscará solução no Código de Processo Civil.⁷

Assentados estes pontos, resta-nos verificar se a Lei nº 6.830/80 alberga lacuna quanto ao prazo para interposição de embargos e quanto ao efeito suspensivo destes. É o que vamos fazer a seguir.

4. Prazo para Interposição dos Embargos

A questão relativa ao prazo para a interposição de embargos na execução fiscal nos foi colocada por Ives Gandra da Silva Martins, em pergunta a ser respondida no XXXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, assim redigida:

“A Lei 11.232/05, que alterou as disposições do CPC sobre execução de títulos extrajudiciais, revogou a Lei 6.830/80? Considerando a resposta ofertada, os embargos à execução fiscal possuem efeito suspensivo? Qual o prazo para sua interposição?”

Na verdade, a Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006, alterou o art. 738 do CPC dando-lhe a seguinte redação:

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

Antes, esse prazo era de 10 (dez) dias, contados da garantia sem a qual os embargos não poderiam ser admitidos.⁸ Depois das alterações introduzidas no Código de Processo Civil pela Lei nº 11.382/06, esse prazo passou a ser de quinze dias, contados da juntada aos autos do mandado de citação, porque o devedor agora pode opor embargos independentemente de penhora, depósito ou caução.⁹

O regime estabelecido pela Lei das Execuções Fiscais é diferente. Nos termos dessa lei, o prazo para embargos é de 30 (trinta) dias e a garantia é, ao menos em princípio, condição de admissibilidade destes. A referida lei o diz expressamente:

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

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

III - da intimação da penhora.

§ 1º Não serão admissíveis embargos do executado antes da garantia da execução.”

⁵ Carlos Henrique Abrão, Manoel Álvares, Moury Ângelo Botesini, Odmir Fernandes e Ricardo Cunha Chimenti, *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*, São Paulo: RT, 1997, p. 22.

⁶ José da Silva Pacheco, *Comentários à Nova Lei de Execução Fiscal*, São Paulo: Saraiva, 1981, p. 17.

⁷ Carlos Henrique Abrão, Manoel Álvares, Moury Ângelo Botesini, Odmir Fernandes e Ricardo Cunha Chimenti, *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*, São Paulo: RT, 1997, pp. 23/24.

⁸ Código de Processo Civil, arts. 736 e 737, como redigidos antes da Lei nº 11.382/06.

⁹ Código de Processo Civil, art. 736, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.382/06.

Existe, portanto, evidente incompatibilidade entre as disposições da Lei de Execuções Fiscais e as disposições correspondentes do Código de Processo Civil. E essa incompatibilidade há de ser resolvida pelo critério da especialidade, vale dizer, as disposições da lei especial seguem vigentes e não se há de cogitar da aplicação das disposições do Código de Processo Civil.

A aplicação subsidiária, repita-se, pressupõe a existência de lacuna na lei especial, e no caso de que se cuida tal lacuna não existe.

A seguir, examinaremos a questão de saber se a interposição de embargos à execução fiscal continua tendo, ou não, o efeito suspensivo automático.

5. Efeito Suspensivo dos Embargos à Execução Fiscal

5.1. *Efeito suspensivo dos embargos no Código de Processo Civil*

No Código de Processo Civil, operou-se realmente mudança clara e radical. Antes nada estabelecia sobre o efeito suspensivo dos embargos. Em seu art. 739 foi inserido um parágrafo 1º dispondo expressamente que “os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo”.¹⁰ E, finalmente, a Lei nº 11.382/06 revogou expressamente esse dispositivo. Além disto, inseriu no CPC o art. 739-A, estabelecendo que os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

O art. 739-A, inserido no CPC pela Lei nº 11.382/06, veio acompanhado de seis parágrafos dispondo sobre a atribuição, pelo juiz, de efeito suspensivo aos embargos. No regime do Código de Processo Civil, portanto, os embargos à execução não produzem mais o denominado efeito suspensivo automático. Em síntese, pode-se dizer que a atribuição de efeito suspensivo aos embargos passou a depender de decisão do juiz da causa, que tem natureza de medida cautelar incidental.

5.2. *Efeito suspensivo dos embargos na Lei de Execuções Fiscais*

A Lei nº 6.830/80 não alberga dispositivo a dizer expressamente que os embargos produzem efeito suspensivo. Entretanto, em seus arts. 18, 19, 24, inciso I e 32, parágrafo 2º, deixa bastante clara a ocorrência desse importante efeito dos embargos, o que nos autoriza a dizer que no âmbito da execução fiscal a interposição de embargos do executado produz efeito suspensivo automático.

Os referidos dispositivos estabelecem:

“Art. 18. Caso não sejam oferecidos os embargos a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.

Art. 19. Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sobe pena de contra ele prosseguir a execução, 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 da 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.

¹⁰ Esse parágrafo 1º foi inserido no art. 739 do CPC pela Lei nº 8.953, de 13 de dezembro de 1994.

(...)

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.”

O efeito suspensivo dos embargos, no âmbito da execução fiscal, acolhido pela doutrina e pela jurisprudência, decorre desses dispositivos da lei específica. Jamais resultou de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. Em obra escrita antes da inserção no CPC de dispositivo atribuindo efeito suspensivo aos embargos, J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho, Juiz de Direito no Estado do Paraná, ensinou que

“as disposições dos artigos 18 e 19 da lei em exame não deixam margem à dúvidas, quando esclarecem que somente após a fluência, *in albis*, do prazo para embargar é que a Fazenda se manifestará sobre a garantia da execução, e em tendo ocorrido embargos, só após o julgamento destes é que o terceiro será intimado para as providências que a lei lhe reserva”.¹¹

À mesma época, José da Silva Pacheco, comentando o art. 24, da Lei nº 6.830/80, doutrinou com inteira propriedade:

“Esclareça-se, porém, que ‘antes do leilão’ significa após o decurso do prazo sem a oposição de embargos, ou após a sentença que os rejeitar, se tiverem sido opostos, mas nunca antes desses atos. Não se há de interpretar como sendo a qualquer tempo. A execução há de estar na fase final, ultrapassadas as fases de cognição ou de resolução de incidentes, dependendo, apenas, do ato expropriatório.”¹²

Finalmente, o parágrafo 2º, do art. 32, da Lei nº 6.830/80, é de clareza meridiana. O depósito que o contribuinte executado tenha feito em garantia da execução somente será convertido em renda, vale dizer, somente será entregue à Fazenda Pública, após o trânsito em julgado da decisão. O depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário,¹³ de sorte que uma vez efetuado o depósito para garantir a execução, é absolutamente inadmissível a continuação desta, apesar de embargada.

5.3. Aplicação subsidiária do CPC?

Como falar-se, então, em aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, para negar-se o efeito suspensivo aos embargos na execução fiscal?

Realmente, só nos será possível entender que na execução fiscal os embargos não produzem o efeito suspensivo automático se admitirmos que o art. 739-A, do CPC, revogou os dispositivos da Lei 6.830/80, acima transcritos, que conduziram o intérprete em sentido contrário.

5.4. Formação do título executivo do crédito tributário

A atribuição de efeito suspensivo automático aos embargos, no regime da Lei nº 6.830/80, justifica-se especialmente em razão do modo pelo qual se forma o tí-

¹¹ J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho, *Execução Fiscal Lei 6.830/80 e Títulos Executivos Extrajudiciais*, São Paulo: Leud, 1982, p. 61.

¹² José da Silva Pacheco, *Comentários à Nova Lei de Execução Fiscal*, São Paulo: Saraiva, 1981, pp. 119/120.

¹³ Código Tributário Nacional, art. 151, II.

tulo executivo do crédito tributário. Não se pode esquecer que nas execuções para cobrança de dívida consubstanciada em título executivo extrajudicial, regidas pelo Código de Processo Civil, o título executivo em princípio é formado com o consentimento de devedor, enquanto o título executivo do crédito tributário é constituído unilateralmente pelo credor. Em excelente estudo sobre o assunto, Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner advertem:

“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 a opor-se aos plenos e imediatos efeitos dos atos de execução.

Donde a razoabilidade da regra que suprime o efeito suspensivo dos embargos à execução fundada em título extrajudicial, eficácia que fica a depender do reconhecimento de *fumus boni iuris* e *periculum in mora* e que só pode ser deferido após a total garantia do débito (CPC, art. 739-A, parágrafo 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.”¹⁴

Aliás, por isto mesmo nos parece incensurável a doutrina segundo a qual nosso ordenamento jurídico alberga “princípios constitucionais que imporiam a eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal mesmo em face de lei específica em sentido contrário, cuja invalidade seria necessário declarar”.¹⁵

Realmente, dispositivo de lei ordinária que negue efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal seria contrário aos princípios constitucionais da garantia de jurisdição, da razoabilidade e da justiça, como a seguir vamos demonstrar. Quando preconizamos a solução para as questões aqui analisadas mediante a interpretação da Lei nº 6.830/80 como lei especial, e do Código de Processo Civil como lei geral, estamos fazendo interpretação conforme com a Constituição. Em outras palavras, estamos dando às normas de leis ordinárias interpretando que realiza os princípios constitucionais, como a seguir será demonstrado.

6. Interpretação e Princípios Constitucionais

6.1. Garantia de jurisdição

Tendo-se em vista que a formação do título executivo do crédito tributário, como descrito no subitem 5.4 deste estudo, é indiscutível que negar o efeito suspensivo na execução fiscal é negar o direito à jurisdição efetiva, expressamente assegurada pela Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XXXV, ao estabelecer que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

¹⁴ Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner, “Eficácia Suspensiva dos Embargos à Execução Fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 145, São Paulo: Dialética, outubro de 2007, p. 58.

¹⁵ Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner, “Eficácia Suspensiva dos Embargos à Execução Fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 145, São Paulo: Dialética, outubro de 2007, p. 56.

Realmente, o título executivo do crédito tributário pode ser construído pela Fazenda Pública unilateralmente, sem qualquer participação da vontade do contribuinte e em flagrante violação da lei. Por isto mesmo não se pode admitir que, uma vez caracterizado o inadimplemento da obrigação por parte do contribuinte, a Fazenda Pública faça justiça com as próprias mãos. A ação de execução fiscal é o caminho para que a Fazenda Pública possa haver o que diz ser seu crédito, precisamente porque esse caminho alberga a garantia da jurisdição executiva em favor do contribuinte.

Os embargos, embora dotados de autonomia do ponto de vista formal, na verdade constituem uma fase da execução fiscal, fase na qual o Estado exerce a jurisdição cognitiva. Toma conhecimento das alegações do contribuinte e resolve a lide então instaurada. Se os embargos à execução fiscal não tiverem efeito suspensivo, pode ocorrer que resultem inteiramente inúteis.

Imaginemos situação na qual ocorra a penhora de bem do executado, de valor significativamente maior que o crédito em cobrança. E não obstante a interposição de embargos, nos quais o contribuinte demonstra ter havido indiscutível ilegalidade na constituição do crédito, o bem seja levado a leilão e arrematado por preço inferior a seu real valor. Quando afinal os embargos forem julgados procedentes, vale dizer, quando o Judiciário vier a reconhecer a ilegalidade praticada pela Fazenda Pública na constituição do crédito, não haverá como reparar a lesão já consumada ao direito do contribuinte. A atividade jurisdicional desenvolvida nos embargos restará inteiramente inútil. Sem qualquer efetividade. A sentença proferida nos embargos, em casos assim, servirá apenas para demonstrar que restou violado, também, o princípio da justiça, que além de ser um elemento essencial à própria idéia de Direito está expressamente consagrado por nossa Constituição Federal.

6.2. O princípio de justiça

A *justiça* e a *segurança* têm sido referidas como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. “Podemos resumir o nosso pensamento” - assevera Radbruch - “dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”.¹⁶ Daí se pode concluir que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça e a segurança é algo essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.¹⁷

Por isto mesmo, comentando o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, ao cuidar das antinomias de segundo grau e critérios para sua solução, Maria Helena Diniz conclui, com inteira propriedade:

“Num caso extremo de falta de um critério que possa resolver a antinomia de segundo grau, o critério dos critérios para solucionar o conflito normativo seria o princípio supremo da justiça: entre duas normas incompatíveis dever-se-á escolher a mais justa. Isso é assim porque os referidos critérios não são axiomas, visto que gravitam na in-

¹⁶ Gustavo Radbruch, *Filosofia do Direito*, tradução do Prof. L. Cabral de Moncada, 5ª edição, Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 162.

¹⁷ Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 5ª edição, São Paulo: Dialética, 2004, p. 123.

interpretação ao lado de considerações valorativas, fazendo com que a lei seja aplicada de acordo com a consciência jurídica popular e com os objetivos sociais. Portanto, o valor *justum* deve lograr entre duas normas incompatíveis.”¹⁸

Aliás, a *justiça* é na verdade um princípio consagrado expressamente pela vigente Constituição Federal, que coloca entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, *justa* e solidária.¹⁹

E não se pode construir uma sociedade justa atribuindo à Fazenda Pública condição que lhe permita amesquinhar a Constituição e as leis do País.

Além de violar os princípios da garantia de jurisdição e de justiça, não atribuir efeito suspensivo aos embargos à execução viola, também, o princípio da razoabilidade.

6.3. Princípio da razoabilidade

Temos sustentado que o Direito é fruto e instrumento da racionalidade humana. Fruto, porque dela decorre, e instrumento porque se presta para realizar a solução racional dos conflitos entre os humanos. Para demonstrarmos essa tese escrevemos:

“Em um encontro social na residência de um amigo, um psiquiatra comentou a avaliação pouco lisonjeira que os médicos em geral fazem da psiquiatria, dizendo que um colega seu, não psiquiatra, certa vez lhe perguntou se psiquiatria é mesmo medicina. Ao que respondeu prontamente: *é, colega, é exatamente o ramo da medicina que nos permite distingui-la da veterinária.*

Colho aquela afirmação, que aparentemente nada tem a ver com o estudo do Direito, para demonstrar que o Direito é o elemento que nos permite distinguir o ser humano dos animais irracionais.

Enquanto os animais irracionais resolvem os seus problemas de convivência a partir dos instintos e das aptidões físicas de cada qual, os seres humanos procuram resolvê-los racionalmente. Por isto estabelecem normas reguladoras de suas condutas. O Direito é esse conjunto de normas. É esse *sistema de limites, fruto da racionalidade humana*. E como tal há de albergar necessariamente legitimidade e justiça.”²⁰

O princípio da razoabilidade é uma diretriz da razão humana. Prestigiando-o não se está voltando ao racionalismo jurídico, mas de certa forma se está reconhecendo suas virtudes, posto que o princípio da razoabilidade preconiza a interpretação das leis conducente a soluções racionais. Entre duas ou mais soluções possíveis em face da lei, opta-se pela que se mostre mais racional. O princípio funciona, portanto, como um critério a orientar a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possíveis, a que se reportava Kelsen. Com ele se põe limites ao formalismo jurídico.

Cunha Pontes, com apoio em Perelman, vê na razoabilidade um limite ao formalismo jurídico, que nos autoriza a buscar no ordenamento jurídico as soluções mais aceitáveis, quando a lei em sua expressão literal nos leva a soluções iníquas.

¹⁸ Maria Helena Diniz, *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada*, 10ª edição, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 81.

¹⁹ Constituição Federal de 1988, art. 3º, inciso I.

²⁰ Hugo de Brito Machado, *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 16/17.

E pode mesmo ser invocado para justificar a presença do valor justiça na interpretação das leis. Cunha Pontes, aliás, examinando os vários significados nos quais tem sido utilizado o princípio da razoabilidade, refere-se ao princípio como um apelo ao imperativo de justiça, e assevera:

“A razoabilidade, neste sentido, nada mais é do que um apelo à prudência do homem comum e remete à idéia aristotélica do justo como o adequado, e à busca do ponto intermediário entre dois extremos. O ideal de busca de justiça quase sempre vem latente na aplicação da idéia de razoabilidade, em razão, sobretudo, da dificuldade do discurso jurídico em tratar do tema ‘justiça’, após a doutrina positivista legalista ter tentado separar de forma absoluta o ‘jurídico’ do ‘justo’.

A redução do Direito ao estatuído pelo legislador implicou a retirada do conceito de justiça do processo de interpretação e aplicação do Direito. Esta tentativa de ‘esvaziamento’ valorativo do Direito afastou do discurso jurídico a utilização da expressão ‘justiça’; em seu lugar aparece, por vezes, o termo razoabilidade. O intérprete-aplicador do Direito já não afasta a norma porque ela é injusta, mas porque ela é irrazoável. Assim, a razoabilidade assume o sentido de justiça.”²¹

É certo que tanto o que seja *razoável*, como o que seja *justo*, comportam enorme carga de subjetividade. Tanto um, como o outro termo, são sempre dotados de diversos significados. Por isto mesmo não vemos porque não utilizar o princípio da razoabilidade como um princípio que busca a realização da justiça. Aliás, neste sentido podemos afirmar que ele está expressamente autorizado pela Constituição Federal de 1988.

Realmente, conforme já afirmamos, a Constituição elegeu como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, em primeiro lugar, construir uma sociedade livre, justa e solidária.²² Assim, pode-se dizer com segurança que está positivado o princípio da razoabilidade como diretriz na interpretação das normas jurídicas porque, sem ele, jamais alcançaremos esse objetivo.

²¹ Helenilson Cunha Pontes, *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 77/78.

²² Constituição Federal de 1988, art. 3º, inciso I.