

**ASPECTOS TEÓRICO-IDEOLÓGICOS  
DA EXECUÇÃO FISCAL**

---



Vicente Lentini Plantullo\*

## 1 Prolegômenos

Este artigo sobre execução fiscal procurará analisar as diversas inter-relações entre os Direitos Civil, Processual Civil, Tributário e Processual Tributário, enquanto entidades complexas em seu cerne, sempre evidenciando a lei que lhes fornece suporte no ordenamento jurídico. Parece-nos desnecessário comentar a suma importância do tema para a compreensão de uma das grandes vertentes do Direito Processual Tributário.

## 2 Uma breve recordação dos conceitos pertinentes ao Direito Processual Civil

Já sabemos que o Direito Processual Civil é a aplicação de normas, regras, padrões e procedimentos do rito antagônico entre autor e réu, tendo por mediador o Estado-Juiz. Trata-se de uma relação triangular, como bem enfatizou o jurista Pontes de Miranda, um dos maiores, senão o maior jurista brasileiro.

Ora, dada uma relação jurídico-processual, o Estado-Juiz, representado pelo magistrado, necessita de um conjunto de informações para formar o seu juízo de valor. Em outras palavras, o juiz precisa ponderar o que as partes alegam para fazer justiça e dignificar o direito, fiel da balança que é, entre o sagrado e o profano.

\* Pós-doutorando pela Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, sob a supervisão dos Professores Doutores Ronaldo Zwickler e José de Oliveira Siqueira, além de doutor, mestre, especialista e bacharel em Administração de Empresas pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, *Master Business Administrator* em *The theory of chaos and neural networks and their impacts in international finance and economy all over the world* e bacharelado em Direito pelo Instituto Presbiteriano Mackenzie. Professor universitário, consultor empresarial e jurídico. Autor de mais de 50 artigos nacionais e estrangeiros em revistas e periódicos de renome. Autor de *Economia em compras* e *Teoria geral da administração: de Taylor às redes neurais*, ambos publicados pela Editora da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 3. ed., e *Estelionato eletrônico: segurança na Internet, hacker, cracker, phreaker, anarchist, warez*, da Juruá Editora, lançado em 2003.

Para tal, passemos às definições pertinentes: processo de conhecimento, processo de execução, procedimentos especiais.

## 2.1 Processo de conhecimento

Segundo o brilhante jurista Vicente Greco Filho (2000, p. 55), uma tutela jurisdicional será considerada como de conhecimento

quando o autor pede uma decisão ou sentença e o juiz irá decidir sobre o mérito de sua pretensão, para que outrem, o réu, seja compelido a submeter-se à vontade da lei que teria eficácia normativa.

É assaz importante salientar que o juiz necessita instruir-se para bem poder decidir determinada causa. Podemos dizer que se trata da fase mais importante do processo cognoscitivo do juiz.

## 2.2 Processo de execução

Para Marcus Cláudio Acquaviva (1998, p. 1.023), a execução “é o processo pelo qual o Estado, por intermédio do órgão jurisdicional, e tendo por base um título judicial ou extrajudicial, empregando medidas coativas, efetiva e realiza a sanção”. Em outras palavras, o Estado deseja alcançar seus objetivos, ainda que estes sejam contrários às expectativas do réu. Trata-se de uma coerção, uma medida de força do Estado, representada pelo magistrado e seu respectivo aparato, que obrigam alguém a satisfazer uma obrigação de dar, fazer, não-fazer.

## 2.3 Processo cautelar

Segundo ainda o ilustre jurisconsulto Vicente Greco Filho (2000, p. 56), o provimento cautelar objetiva garantir “a permanência e a integridade do Direito até que se concretize a sua execução”.

Trata-se de uma forma de evitar o *periculum in mora*, para que não haja prejuízo do *fumus boni iuris*.

Em verdade, faz-se mister esclarecer que um processo cautelar é uma relação jurídica estática, enquanto o procedimento conhecido como especial se configura em uma relação dinâmica composta por uma série de ações que detêm em seu arquetipo os dois pilares já mencionados.

Feitas essas necessárias distinções, cabe agora analisar alguns conceitos fundamentais de que necessitaremos ao longo deste artigo.

## 3 Direito Tributário Substantivo (DTS)

As regras, normas e padrões pertinentes ao DTS encontram-se no Código Tributário Nacional (CTN), visando a regular a ação imperial de tributar (Ichihara,

1999, p. 30), ou seja, de buscar as receitas necessárias à sobrevivência do Estado e aos dispêndios que ele deve executar para com seus subordinados.

Por outro lado, cabe esclarecer que o *Direito Tributário* (Ichihara, 1999, p. 493) é “o ramo do direito público interno que brota do próprio Direito Financeiro, tendo por objetivo a imposição e arrecadação de tributos”.

Em suma, trata-se de um direito comandado pela burocrática máquina estatal com vistas à sua manutenção e crescimento. Bom é lembrar que, no Brasil, os governos federal, estadual e municipal exacerbam a cobrança de tributos contra os seus subordinados, sufocando-os, estimulando, desta forma, a sonegação e a evasão fiscais, uma vez que a arrecadação deveria prestar serviços de qualidade. Contudo, em não os realizando, gera o que se chama de contraprestação dos serviços prestados e é exatamente isso que gera desconforto, falta de credibilidade etc., favorecendo os desvios mencionados.

A título de exemplificação, cabe destacar que, segundo o professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2000), nos últimos dez anos, a relação média entre carga tributária total e produto interno bruto é de 0,33% ou 33% no caso do Brasil, e 0,28% ou 28% no caso dos Estados Unidos, configurando um verdadeiro disparate tresloucado, uma vez que o Estado burocrático disfuncional brasileiro muito pouco proporciona a seus subordinados em detrimento de seu gigantismo weberiano (Mota e Pereira, 1986, p. 222-241). Trata-se de uma injustiça que deve ser corrigida o mais célere possível, ou seja, o Estado deve cobrar, mas deve, outrossim, proporcionar o serviço respectivo.

#### 4 Direito Tributário Adjetivo (DTA)

Segundo James Marins (2002, p. 11-28) em seu livro *Direito processual tributário brasileiro (administrativo & judicial)*, o DTA, um conceito que gera polêmica e é controverso, pode ser definido como “o conjunto de normas que regulam as controvérsias que se suscitam entre os dois sujeitos da relação jurídica tributária: fisco e contribuinte”.

Cabe aqui uma análise mais acurada: o CTN é um misto de DTS e DTA porque há diversos artigos que se interpenetram ora definindo um conceito abstrato, como o art. 3º, ora configurando-se como um constructo extremamente concreto, como o lançamento do crédito tributário do art. 142 do CTN, em que se apresenta no exurgimento de uma complexidade sem precedentes, isto sem falar nas dezenas de decretos-leis, leis complementares, instruções normativas, contribuições previdenciárias etc.

Ora, também cabe destacar que o Estado-Juiz é o seu próprio árbitro e magistrado, o que, a nosso ver, fere um princípio constitucional de grande magnitude. É claro que há uma relação desigual entre um Fisco ávido por recursos monetários e um contribuinte ou responsável indignado com tal situação, a qual oprime, o inibe em sua função consumo e também em sua função poupança, gerando graves desequilíbrios estruturais e concentradores de renda.

## 5 Tributo: conceito

Segundo o art. 3º do CTN (Franco e Carrazza, 2003, p. 347),

tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Esta compacta e precisa definição permite que façamos algumas considerações:

- a) No que tange ao tributo como uma prestação, cabe distinguir a relação obrigacional que se forma entre o Fisco e o contribuinte, ou seja, um é o pólo ativo e credor dessa relação, o Estado, e o outro é o pólo passivo dessa relação, que é o contribuinte ou responsável. Aqui se permeiam as três formas diferenciadas de obrigação: de dar, de fazer, de não-fazer.
- b) O termo “pecuniária” refere-se a *pecus* ou algo que detém valor, como era o gado em tempos muito antigos.
- c) Quando se argumenta com moeda ou em valor no qual ela possa se exprimir, isso quer dizer que ao Fisco interessa-lhe receber, não importa como, basta que aquela *obligatio* seja satisfeita.
- d) A não constituição de ato ilícito é fundamental, porque a sua existência fará tal situação caminhar para um outro ramo do Direito: o Direito Penal.
- e) Quando a definição toca o conceito de “instituída em lei”, devemos observar a vigência do princípio da legalidade, ou seja, não poderá existir um tributo sem que haja a sua previsão em lei.
- f) Por fim, quando tal definição aduz uma “atividade administrativa plenamente vinculada”, deseja comunicar a existência de um ato administrativo vinculado que é, na realidade, um procedimento específico em que, no nosso entender, equivoca-se com os conceitos objetivos do Direito Tributário.

## 6 Divisão do tributo

A divisão clássica do tributo compreende: *impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições previdenciárias, contribuições parafiscais*. Examinemos cada uma delas em separado:

- a) Imposto: segundo o art. 16 de CTN (Franco e Carrazza, 2003, p. 350), “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Cabe esclarecer que a obrigação relativa ao imposto compreende um *hecho imponible* ou também chamado de hipótese de incidência, que é uma situação correlacionada com aquilo que o cidadão contribuinte ou responsável deve pagar, ou seja, esse contribuinte ou responsável, em

pagando o seu tributo, é como se prestasse contas ao Fisco de qualquer operação que executasse.

- b) Taxa: o art. 77 do CTN esclarece que as taxas detêm, como hipótese de incidência, o exercício regular do poder de polícia que se acha descrito no art. 144 da Constituição Federal (CF) ou a utilização real ou potencial de um dado serviço governamental ou repassado por ele em forma de concessão a um particular, geralmente específico, e que pode ser fracionado em sua essência.
- c) Contribuições de melhoria: segundo Marcus Cláudio Acquaviva (1998, p. 393-394) “trata-se de um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Seu fim se destina às necessidades do serviço ou à atividade estatal”. Em outras palavras, caso um contribuinte tenha sua residência valorizada devido às melhorias que foram realizadas próximo à sua propriedade, ele deverá ressarcir o ente estatal pelo acréscimo patrimonial que obteve, até o total cobrimento dos custos inerentes à obra descrita.
- d) Contribuições previdenciárias: trata-se das contribuições elencadas no art. 579 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), ou seja, ela (Angher, 2003, p. 455)

é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão, ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no artigo 591.

É importante também observar que o art. 195 da CF (Angher, 2003, p. 118) menciona as contribuições previdenciárias do empregado, do empregador etc..

- e) Contribuições parafiscais: as que normalmente exsurgem do art. 149 do Diploma Excelso que se caracterizam pela obrigatoriedade e destinação vinculada do produto da arrecadação. Também podem ser encontrados no art. 195 de nossa Carta Magna. Poderíamos exemplificar com: Cofins, PIS, Crea, OAB, CRC, CRA, dentre outras.

## 7 Noções introdutórias sobre a execução fiscal

Faz-se necessário esclarecer que a execução fiscal é um processo pertinente às exigências do Fisco em face do contribuinte ou responsável pelo cumprimento de *Obrigações Tributárias* (OTs). Ocorre que esta execução fiscal obedece à Lei n. 6.830/80, em que predomina o exacerbado poder de dominação do Estado contra o contribuinte. Certo é que deve predominar o domínio do poder público sobre o poder privado, mas o que se verificou nesta lei foi, sem dúvida alguma, a exacerbação do *princípio da supremacia do poder público sobre o privado*.

Posto isto, para que **se** concretize a execução fiscal, alguns elementos devem ocorrer, a saber (Marins, 2002, p. 566-567): deve existir uma previsão *in abstractu* na lei a respeito de determinado fato conhecido como *hecho imponible* ou hipótese de incidência, ou ainda fato gerador; deste fato gerador apurado, calcula-se o tributo devido com base na alíquota sobre determinado valor de referência, que é a chamada base de cálculo, constituindo-se o chamado lançamento tributário, previsto no art. 142 do CTN. Tendo ocorrido isto, gera-se determinado valor a ser pago em moeda corrente, e o crédito tributário como obrigação líquida, certa e exigível configura-se. Certo é que haverá uma exigibilidade e um prazo. O inadimplemento da obrigação tributária no valor e prazo especificados gera a possibilidade de aplicação da *Lei de Execução Fiscal* (LEF), ou Lei n. 6.830/80. O devedor ou contribuinte e seu responsável podem ser citados para quitar a obrigação tributária ou oferecer bens à penhora, o que constitui uma execução forçada, mas este contribuinte pode opor embargos à execução. Em não obtendo sucesso em seu intento, esse contribuinte poderá ter seus bens (mesmo o bem de família da Lei n. 8.009 de 1990) leiloados em hasta pública, e, sendo “vendidos”, esse valor deverá ser utilizado para quitar determinada exigibilidade tributária. Assim se encerra este ciclo.

É de notar que há um forte intercambiamento entre o Código Tributário Nacional, a Lei de Execução Fiscal e o Código de Processo Civil brasileiro. Muitos dispositivos que se encontram num diploma jurídico em outro podem existir e é este que deve ser utilizado para suprir as lacunas legais.

## 8 Os elementos necessários à execução fiscal

São os seguintes:

- a) A *certidão da dívida ativa* (CDA), que se configura num título executivo de natureza extrajudicial, com certeza, exigibilidade e liquidez, de acordo com os arts. 584 e 585 do CPC. Trata-se do “bilhete de ingresso” para a execução. Na realidade, este título executivo é um comprovante incontestável de poder do Estado de Direito Positivista para criar normas que o favoreçam enormemente no recebimento da obrigação por quantia certa. E é evidente que o contribuinte ou responsável pode argüir a *exceção ou objeção de pré-executividade*, o que apresenta suas vantagens ou *the perks of e desvantagens* ou *the drawback*.
- b) O *problema da emenda e substituição da CDA* ou, em outras palavras, a impossibilidade de se fazerem alterações no CDA. O ideal é que, surgindo um problema de erro nesse título executivo, deve-se, segundo a boa doutrina, refazê-lo totalmente. É nisto que se mantém a correta exigibilidade desse crédito tributário. O problema que nos ocorre é que, isto acontecendo, o contribuinte ou responsável poderá alegar a não veracidade no que tange ao título original, caracterizando um abuso do poder de tributar do Estado de Direito e exigindo um tributo determinado em desacordo com o

ordenamento jurídico. Certo é que o “título executivo” deve manter-se em conformidade com a obrigação que lhe deu origem, e isto somente pode ser exercido quando o contribuinte ou responsável tem o direito de defesa (MARINS, 2002, p. 576).

- c) *A legitimidade e o objeto da execução fiscal.* Em termos simplificados, a legitimidade da execução fiscal repousa no *princípio da supremacia do poder público sobre o privado* e, evidentemente, no poder de império do Estado. Por outro lado, o objeto da execução fiscal é a arrecadação monetária em favor do Estado para o pagamento dos serviços prestados aos seus subordinados. O problema é que o Estado Positivista brasileiro muito exige de seus contribuintes, sem oferecer um serviço à altura, favorecendo a evasão fiscal, o *descaminho* e o *contrabando*.
- d) *A legitimidade passiva que repousa sobre o contribuinte ou responsável.* Mas convém lembrar que devemos fazer, de acordo com o art. 166 do CTN, a distinção entre o contribuinte de direito e o de fato. Exemplificando, temos: na compra de um terno, o contribuinte acaba pagando o tributo dos produtos industrializados e o da circulação de mercadorias e de serviços. Entretanto, a empresa vendedora de tal mercadoria, a “pagadora” de direito desses tributos que serão repassados ao consumidor é que deverá ajuizar uma ação pertinente em caso de não concordância. Em outras palavras, cabe mencionar que:

tanto os sujeitos da execução fiscal quanto os créditos que se submetem ao rito especial devem ser aferidos de maneira cuidadosa, encontrando-se seus contornos nos limites da lei que jamais devem ser ultrapassados e, se o forem, devem ter um respaldo correspondente (Marins, 2002, p. 582).

## 9 Competências pertinentes à execução fiscal

As competências conectadas à execução fiscal dividem-se em: territoriais, materiais e recursais. A primeira conecta-se com a origem do tributo em tela ou federal, ou estadual, ou municipal. Em se tratando de tributo da esfera federal, cabe à Justiça Federal, e o foro competente é o domicílio do executado, levando-se em consideração o art. 578 do CPC e o 127 do CTN. No que tange ao tributo estadual, deve ser competente a Justiça Estadual, assim como nos casos pertinentes aos problemas municipais. A esse respeito é bom que o leitor consulte os seguintes artigos da Constituição Federal: art. 109, I, e §§ 3º e 4º do mesmo art. 109.

Quanto à competência material, cabe assinalar que há preferência do crédito tributário sobre todos os demais, salvo os pertinentes à legislação do trabalho, conforme reza o art. 186 do CTN.

Por fim, quanto à competência recursal, cabe o questionamento da sentença de primeiro grau via embargos infringentes e de declaração. E é factível que seja

constitucional o executado depositar 30% do valor da causa para questioná-la. Muitos argumentaram ser isto inconstitucional, e houve tempo em que esse depósito recursal simplesmente inexistia, proporcionando uma verdadeira *open door* à sonegação fiscal e evasão de divisas fiscais.

## 10 Conseqüências do ajuizamento da execução fiscal

São diversas:

- a) Objetiva evitar a procrastinação do recebimento por parte da *Hacienda Pública* e seus desdobramentos, para ambas as partes, o que pode ser funesto para o contribuinte ou responsável.
- b) A nosso ver, há certa constrição ao sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, elevado grau de dificuldade para a sua defesa, muito embora existam dispositivos constitucionais que repousam na Lei n. 6.830, de 1980, e na CF, art. 5º, XXXV. Essa constrição repousa no problema do princípio da supremacia do poder público sobre o poder privado e são severas as críticas contra a LFF (p. 376).

Entendo que a Lei 6.830 violou uma das garantias dos direitos do homem, ou seja, o direito de ter sempre suas lesões de direitos individuais apreciadas pelo Poder Judiciário, mormente quando o contribuinte for pobre ou não dispuser de recursos suficientes para custear o depósito imposto como condição de procedibilidade. Impedir a ação declaratória ou a anulatória do débito fiscal apenas porque o devedor não dispõe de recursos para a segurança do juízo é o mesmo que negar a tutela jurisdicional a quem não foi bafejado pela sorte com os favores da riqueza, em consagração de odiosa discriminação entre afortunados e miseráveis.

Assim, é contra este abuso que devemos nos insurgir.

## 11 Procedimento na execução fiscal

Evidentemente há certas normas, padrões e procedimentos a serem seguidos na execução fiscal: a peça exordial, o despacho da inicial, a citação, a citação postal, a citação por edital, a interrupção da prescrição e as garantias à execução fiscal.

Observemos que a peça exordial segue os mesmos preceitos elevados no art. 6º da LEF, em muito lembrando os pilares magistras de nosso diploma de Código de Processo Civil. O importante a ser lembrado é que a CDA é um título executivo que fornece legitimidade à cobrança do Fisco, mesmo porque é um credor que não pode esperar, tem pressa e o tempo urge.

Com relação ao despacho da inicial, cabe à autoridade competente realizar uma de três tarefas: ou aceita a inicial, ou detecta nela vícios formais e solicita uma

emenda ou a rejeita de plano, ou seja, aquela que detém vícios materiais. Segue muito aquilo que reza os arts. 282 a 285 do CPC, além do art. 616 do mesmo Diploma e do art. 6º da Lei de Execuções Fiscais, a Lei n. 6.830, de 1980.

Quanto à citação, podemos observar que esta se mostra extremamente simplificada, uma vez que o Fisco deseja celeridade no recebimento de seu numerário, em vista de seu poder de império. O mesmo ocorre com a citação por edital, ou seja, muitas formalidades são suprimidas tendo por base objetiva a celeridade de recebimento pelo poder estatal.

Observando o problema da interrupção da prescrição, há que analisá-la sob três óticas: a LFF, o CTN e o CPC. Sem dúvida a polêmica legal, doutrinária e jurisprudencial permeia esta questão de alta complexidade. Quanto à singela análise nossa no que tange à LEF, fica evidente que, se fosse possível, o Fisco criaria um dispositivo tornando imprescritíveis quaisquer tipos de tributos, o que seria uma afronta à cláusula pétrea dos direitos e garantias individuais e à própria Carta Magna. Entretanto, isso não ocorre. A principal sustentação dessa argumentação seria que a prescrição tributária detém natureza processual, a LEF é mera lei complementar, não se lhe aplicando nenhuma regra a essa pertinente. Isso detém, em nosso entender, um cunho capaz de transformar todos os tributos em elementos imprescritíveis, o que seria um absurdo. A segunda corrente prescricional repousa no CTN, em que a prescrição depende de lei complementar. Sua base calcula-se no art. 246 do CTN que reza (Paes, 1998, p. 342-343):

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Então, cabe aqui uma análise hermenêutica no seguinte sentido (Marins, 2002, p. 590-594):

Ao examinarmos certo lançamento tributário, uma modificação criada em sua essência só pode ser aplicada ao mesmo contribuinte ou responsável se surgir um novo fato gerador. Em outras palavras, uma modificação de critérios não pode – e não deve – prejudicar o contribuinte ou responsável que agiu conforme o critério anterior, ao tempo da legislação precedente à ocasião da tributação.

Já a terceira corrente filia-se à utilização do CPC, considerando imprestáveis as disposições da LFF, ou, em outras palavras, à necessidade da citação sob a pena de total nulidade processual. Silva Pacheco é ardoroso defensor dessa corrente. Pelo que temos observado, predomina a corrente que atrela a interrupção da prescrição do art. 146 do CTN, que é o mais correto.

Quanto às garantias à execução fiscal, cabe destacar que:

se de um lado se permite ao executado somente substituir a penhora já realizada por dinheiro ou fiança bancária, pretende assim a LEF que o mero requerimento do exequente permita que seja reforçada a garantia, sem que se fundamente única e exclusivamente nesse pedido.

Em outras palavras, pode o Fisco exequente exigir do executado contribuinte ou responsável um reforço de garantia. O problema se configura não quando pode o executado devedor desembolsar esse valor adicional, mas quando isto se lhe torne insuportável, causando-lhe um verdadeiro cerceamento de defesa, o que é, em nosso vértice, amplamente inconstitucional.

## 12 A defesa do executado

No que tange à defesa do executado, cabe este argüir, dentre os notórios meios de mecanismo recursal, a *exceção de pré-executividade* e os *embargos à execução*. No primeiro caso cabe colocar que este “recurso” processual deve ser utilizado com cuidado e sutileza, uma vez que pode criar sérios embaraços, caso o executado venha a se valer dos embargos à execução.

É assaz importante salientar que, na exceção de pré-executividade, o executado buscará alegar a ilegitimidade do título executivo ou dos requisitos à execução antes de garantido o juízo. Em outras palavras, o executado fará um ataque frontal à legitimidade da ação do Fisco, alegando a unilateralidade do CDA sem a devida manifestação do devedor, presumindo-se legítimos os atos do Fisco. Desta feita, podemos argüir que o executado está a afrontar o próprio poder de império do Estado ou a sua efetiva legitimação, devendo para tal estar esse executado muito bem embasado em doutrina, jurisprudência e nas leis pertinentes ao ordenamento jurídico; caso contrário, o fracasso será evidente. É fundamental embasar-nos nos dizeres de Leonardo Greco:

Vistos os títulos executivos sobre este prisma, como uma garantia de proteção da liberdade humana contra o arbítrio da autoridade, pode ser questionada a legitimidade constitucional daquelas espécies de títulos executivos constituídos unilateralmente pelo credor, que, violando a paridade de armas, o colocam em posição de vantagem no acesso à tutela jurisdicional, sujeitando o devedor a atos coativos sobre seu patrimônio sem o devido processo de conhecimento anterior em que tenha sido apurada dívida, sob regular contraditório, a existência do crédito ou sem a prévia confissão da dívida e a espontânea aceitação da força executiva do documento representativo do crédito.

Finalmente, após a colocação do texto em epígrafe, cabe lembrar que o executado deve tomar as necessárias precauções em sua utilização porque um erro nesta parte pode ser fatal, muito embora argúem os doutrinadores que não há incompatibilidade entre a execução fiscal e a *objeção de pré-executividade*.

Com relação ao panorama jurisprudencial no que tange à aplicação da exceção de pré-executividade, cabe destacar que há forte ênfase na defesa de matéria de ordem pública, mormente no que tange às condições da ação e à ausência de pressupostos de desenvolvimento válido do processo. Em outras palavras, a jurisprudência tem admitido que o juiz pode conhecer de plano o problema da exceção

da pré-executividade, mas **esse** reconhecimento causa muito mais turbulência no meio ambiente jurídico do que o tradicional e o clássico *embargo à execução*.

Finalmente, quanto ao outro recurso chamado embargo à execução fiscal, este segue as disposições gerais pertinentes aos arts. 736 a 795 CPC, além do proposto pela Lei de Execuções Fiscais em seus respectivos artigos. É importante que o embargante devedor executado se insurja contra o embargado credor exeqüente fiscal no que se refere aos embargos à execução fundada em sentença em que se argúi a validade do título executivo CDA, além de este mesmo devedor opor embargos à execução contra a arrematação e adjudicação. Poderá também o devedor alegar insolvência, remissão, suspensão da exigibilidade, crédito tributário, não incidência, imunidade, alíquota zero ou isenção, dentre outras.

### **13 Uma diferenciação importante entre exceção de pré-executividade e embargos à execução**

Cabe destacar que, no que diz respeito à teoria do objeto a ser considerado, a exceção de pré-executividade adstringe-se a matérias de ordem pública que possam ser conhecidas de ofício, não demandando dilação probatória. Por seu turno, os embargos podem tratar de qualquer matéria, admitindo dilação probatória, além de possuir efeito suspensivo. Em outras palavras, a exceção de pré-executado é um subconjunto dentro de um conjunto maior, que é o recurso de embargos à execução, além de apresentar substancial defesa, o que não ocorre com a exceção de pré-executividade.

### **14 Procedimento dos embargos à execução fiscal**

Cabe ainda uma análise do art. 16 da LFF, evidenciando seu prazo preclusivo para oposição dos embargos, bem como o momento de início de sua fruição. Além disso, vale considerar o problema de, havendo ou não os respectivos embargos, as formas oponentes conterem a arrematação e a adjudicação, a intimação pertinente, a remissão, dentre outros. Não nos estenderemos muito nesse tema, devido à sua mecanização e fluxogramização. Nosso objeto repousa mais no *egg-headed* do que no operacional.

### **15 Os problemas constitucionais da LEF e do executivo fiscal**

A esta altura, mostra-se extremamente evidente ao leitor que os pressupostos da LEF e da própria execução fiscal só detêm um destino: o Fisco. O contribuinte ou responsável, o contribuinte de fato e o de direito mencionados no art. 166 do CTN passam a desempenhar o papel do elo mais fraco da corrente, pelas suas próprias características e também por causa da ideologia histórica que suporta o Estado

Positivista de Direito. Cabe enfatizar ainda o exagero das forças fiscais contra os contribuintes e/ou responsáveis e os abusos tributários que têm cometido o Estado brasileiro.

Em nosso *entender* (Jardim, 2000), há uma clara violação dos preceitos constitucionais, não só pela utilização deste dispositivo legal, mas também pelo ritmo opressor de um Estado gastador/perdulário, mal-estruturado, que procura levar seus subordinados quase à insolvência material. É bom lembrar que a carga tributária brasileira, com essa profusão de mais de 70 tributos, é significativamente maior (cerca de 10%) do que a correspondente norte-americana. No entanto, há um fosso no que tange à qualidade e produtividade dos serviços judiciários, legislativos e estatais executivos de um país com relação ao outro. Isso deve ser repensado e revisito, caso desejemos ser a grande potência do século XXI.

## Referências

- ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário jurídico brasileiro Acquaviva*. 9. ed. São Paulo: Jurídico Brasileiro, 1998. 1.310 p.
- ANGHER, Anne Joyce. *CLT, Legislação Previdenciária, Constituição Federal*. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2003. 1.192 p.
- FRANCO, Vera Helena de Mello; CARRAZZA, Roque Antônio. *Código Comercial, Código Tributário Nacional, Constituição Federal atualizados até 01.01.2003*. 5. ed. São Paulo: RT, 2003. 1.453 p. (Coleção Série Mini 3 em 1.)
- GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro: atualizado de acordo com a Lei n.9.756, de 17 de dezembro de 1998*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 2, 438 p.
- ICHIARA, Yoshiaki, *Direito tributário atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais n. 3, de 17.3.93, 10, de 4.3.96, 12, de 15.8.96 e 17, de 22.11.97*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 313 p.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Notas de aula de Direito Tributário II proferidas nas dependências da Faculdade de Direito Instituto Presbiteriano Mackenzie, no primeiro semestre de 2000. S.n.t.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. 671 p.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. 740 p. (Coleção Pesquisas Tributárias, Nova Série, n. 5.)
- MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito econômico*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1988. 433 p.
- MOTTA, Fernando Cláudio Prestes; PEREIRA, Luiz Carlos Bresser Gonçalves. *Introdução à organização burocrática*. 5. ed. São Paulo: Brasiliense, 1986. 310 p.
- PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830, de 22.9.1980)*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 391 p.
- PAES, P.R. Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Legus, 1998. 688 p.