

Revista de Estudos Tributários

67 – Maio-Jun/2009

Conselho Editorial

Domiciano Cunha
Heleno Taveira Tôrres
Hugo de Brito Machado
Humberto Bergmann Ávila
Ives Gandra da Silva Martins
José Mörschbacher
Kiyoshi Harada
Leandro Paulsen
Misabel Derzi
Paulo de Barros Carvalho
Roberto Ferraz
Roque Carrazza
Vittorio Cassone
Walmir Luiz Becker

Assunto Especial**PENHORA *ON-LINE* NAS EXECUÇÕES FISCAIS****DOCTRINAS**

1. Comentários Acerca da Ilegalidade da Penhora *On-Line* em Matéria Tributária Face ao Atual Panorama Macroeconômico
Demes Britto 7
2. Penhora *On-Line* de Dinheiro de Pessoa Imune para Garantia do Juízo de Execução Tributária
Lélio Maximino Lellis 23

JURISPRUDÊNCIA

1. Acórdão na Íntegra (STJ) 36
2. Ementário 41

Parte Geral**DOCTRINAS**

1. A Cogente Suspensão da Execução Fiscal com o Ajuizamento de Embargos à Execução
Marcio Basso 51
2. A Interpretação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação – TDTS e Sua Extensão à Contribuição Social sobre o Lucro
Alessandra Okuma 54
3. A Análise da Culpabilidade do Contribuinte na Aplicação da Multa Punitiva Tributária nos Termos do Artigo 136 do CTN
Flávio Azambuja Berti e Helton Kramer Lustoza 74
4. A Recuperação Judicial Pode Ser a Saída para Empresas em Crise Financeira
José Eli Salamacha 85
5. As Cláusulas Pétreas nas Imunidades Tributárias
Joycemar Lima Tejo 89
6. Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
Rafael Dias Toffanello 95

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO NA ÍNTEGRA

1. Supremo Tribunal Federal	117
2. Superior Tribunal de Justiça	122
3. Superior Tribunal de Justiça	128
4. Tribunal Regional Federal da 1ª Região.....	134
5. Tribunal Regional Federal da 2ª Região.....	143
6. Tribunal Regional Federal da 4ª Região.....	150
7. Tribunal Regional Federal da 5ª Região.....	157

EMENTÁRIO DE JURISPRUDÊNCIA

1. Ementário de Jurisprudência	162
--------------------------------------	-----

EMENTÁRIO DE JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

1. 1º Conselho de Contribuintes.....	215
2. 2º Conselho de Contribuintes.....	217
3. 3º Conselho de Contribuintes.....	219

ACONTECE

1. A Polêmica Medida Provisória nº 446/2008 sobre Certificado das Entidades Benéficas de Assistência Social Continua Surtindo Efeitos Kiyoshi Harada.....	221
---	-----

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

1. Execução Fiscal – Sistema Bacen-Jud – Penhora de Dinheiro em Depósito ou Aplicação Bancária – Artigos 655, Inciso I, e 655-A do CPC – Não Aplicação do Artigo 185-A do CTN – Atual Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – Conflito com a CF/1988 e o CTN Fernando Dantas Casillo Gonçalves.....	223
--	-----

Índice Alfabético e Remissivo	236
--	------------

Normas Editoriais para Envio de Artigos	240
--	------------

Penhora *On-Line* de Dinheiro de Pessoa Imune para Garantia do Juízo de Execução Tributária

LÉLIO MAXIMINO LELLIS

Mestre e Doutorando em Direito do Estado e Doutor em Língua Portuguesa pela PUC/SP, Advogado, Professor Universitário.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Balizas constitucionais à efetivação da penhora *on-line* de dinheiro; 2 A realização da penhora virtual pecuniária no direito processual civil; 3 É válida a concretização da penhora virtual pecuniária no direito processual tributário? 4 Aplicação da penhora de dinheiro por meios eletrônicos para garantia de dívida tributária de pessoa imune; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido sobre a aplicação do instituto processual civil da penhora *on-line* de quantia em dinheiro, por meio do mecanismo hermenêutico da subsidiariedade, como garantia de dívidas cuja proteção do crédito é normatizada, de maneira principal, pelo Direito Processual Tributário. Igualmente, busca-se estabelecer parâmetros interpretativos que tornem válida ou não tal aplicação subsidiária da penhora virtual à execução fiscal, neles incluindo-se sempre a questão da utilização precisa dos princípios constitucionais.

Por isso mesmo, não se pode esquecer a íntima relação existente entre a normatização dos modos de penhora válidos no âmbito do Direito Processual Tributário, ou seja, que respeitam as peculiaridades deste e, por conseguinte, não descuidam da realidade havida no Estado Democrático de Direito de equilibrar, de um lado, o dever das pessoas de suprir as necessidades financeiras de custeio, manutenção e aprimoramento do Estado, a fim de que este cumpra suas finalidades constitucionalmente estabelecidas – entre as quais pontificam aquelas inerentes à concretização dos direitos sociais (educação, saúde, etc.) – e, de outro lado, a imprescindibilidade de se proteger as liberdades da pessoa contra o uso arbitrário do poder pelo governo¹.

¹ Cf. Lélío Maximino Lellis (O controle jurisdicional do ato administrativo discricionário. *Revista IOB de Direito Administrativo*, São Paulo: IOB, a. II, n. 15, p. 100-129, 2007), sobre a necessária imbricação da configuração da estrutura estatal e deveres dela decorrentes com o desenho dos direitos e garantias da pessoa humana para a formação e constante aprimoramento da concepção e concretização do Estado Democrático de Direito.

Como decorrência do quadro acima expresso, torna-se imperativo encontrar resposta satisfatória à pergunta: É válida a utilização da penhora de quantia em dinheiro realizável por meios eletrônicos, com fundamento no instrumento interpretativo da subsidiariedade previsto no art. 1º da Lei nº 6.830/1980, combinado com o art. 655-A do Código de Processo Civil, para garantia de dívida tributária de pessoa imune, considerando-se as peculiaridades jurídicas desta e o rol dos direitos e garantias fundamentais? Passa-se a abordar este problema.

1 BALIZAS CONSTITUCIONAIS À EFETIVAÇÃO DA PENHORA *ON-LINE* DE DINHEIRO

O primeiro passo na solução do problema colocado consiste na expressão das balizas de interpretação e normatização inerentes à Constituição Federal e que norteiam e delimitam a eventual aplicação de ônus ao devedor ou responsável por dívida de terceiros consistente no estabelecimento de penhora *on-line* para garantia de dívida tributária de pessoa imune.

Acerca dos parâmetros de interpretação da Constituição, Bastos², na esteira do jurista português Canotilho³, ensina deverem ser sempre obedecidos os seguintes pressupostos hermenêuticos: a) *Supremacia da Constituição* – por ser uma lei superior a todas as demais, ela deve ser interpretada *per se*, não podendo ser entendida a partir de outra; b) *Unidade da Constituição* – apesar de possuir texto aberto, seu conteúdo deve ser analisado de maneira a se evitar contradição entre as normas que o exprimem, uma vez que a Constituição detém vontade unitária por ser concebida enquanto sistema (ordenado e uno); c) *Concretização da maior efetividade possível do texto e das decorrentes normas constitucionais* – é necessário entender e aplicar cada dispositivo constitucional atribuindo-se a ele a maior eficácia cabível.

Qualquer lei que pretenda impor ônus à pessoa deverá obedecer aos princípios constitucionais garantidores das liberdades da pessoa e delimitadores do poder do governo e da Administração. Entre os muitos princípios, menciona-se aqueles da *inviolabilidade da liberdade, igualdade, segurança e propriedade*, expressos no *caput* do art. 5º da Lei Suprema e a *prevalência do interesse público, razoabilidade e proporcionalidade*, identificáveis por dedução a partir de conjunto de regras constitucionais, a exemplo dos arts. 3º, 5º, V, XLVI e 37, IX. Também se deve aludir ao direito dos litigantes ao *contraditório* e à *ampla defesa* (art. 5º, LV, da CF/1988).

2 BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor, Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997. p. 101-107.

3 CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 1148-1151.

A inviolabilidade da *liberdade* pressupõe que toda pessoa esteja desimpedida de obstáculos jurídicos desnecessários para transformar a sua vontade em ação. Sua efetivação coletiva implica na imposição tão somente de *limites legais e isonômicos* à vontade da pessoa, tal como exprime o art. 5º, *caput*, incisos I e II, da CF/1988.

Por sua vez, a *igualdade*, dada a conhecer, de modo geral, pelo inciso II do mencionado art. 5º, em lição de Bandeira de Mello⁴, significa que: a) será estipulada em regra constante de lei; b) deverá abranger categoria de pessoas ou pessoa futura e indeterminada; c) a norma deverá adotar como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elementos residentes nos fatos, situações ou pessoas; d) deve haver relação de pertinência lógica entre o fator de *discrímen* adotado e os tratamentos diferentes por ela outorgados; e) o *discrímen* estabelecido deve conduzir a efeitos plenamente harmônicos, não contraditórios aos interesses prestigiados constitucionalmente; f) a interpretação da norma somente pode extrair dela distinções, desequiparações por ela assumidas inequivocamente, ainda que de forma implícita.

A *segurança*, sobretudo a *jurídica*, é a ensejadora da confiança da sociedade no Estado Democrático de Direito nas leis – entendidas como perenes – e nas decisões judiciais delas aplicadoras. Aquelas e estas, para merecerem a confiança, devem obedecer a todos os ditames constitucionais que dão a conhecer os limites do poder de governo e da Administração, as garantias e os direitos fundamentais⁵, notadamente, aqueles exprimidores da supremacia do interesse público, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Já o princípio da inviolabilidade do direito à *propriedade* surge nos arts. 5º, *caput*, incisos XXII a XXXI, da Constituição do Brasil. Merecem destaque os três grandes limites ao exercício e proteção deste direito: o interesse público e, em decorrência deste, o atendimento à função social da propriedade e a necessidade de evitar a concretização de iminente perigo público.

Quanto à *prevalência do interesse público*, lembre-se, com Bandeira de Mello⁶, o conceito de interesse público que é aquele “resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem”. Mais: esclarece este autor que nem todo interesse do Estado é qualifi-

4 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 47-48.

5 Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 267-322.

6 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 51 e 55.

cável como público e que nem todo interesse público é estatal, ou seja, “não existe coincidência necessária entre interesse público e interesse do Estado”. Carrazza⁷ reforça essa diferença estendendo-a, de modo prático, ao Direito Tributário, quando diz que o interesse fazendário, meramente arrecadatório, “não se confunde com, nem muito menos sobrepara, o interesse público. Antes subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele. O mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa [...] dos direitos constitucionais”. Não é só. Seguindo Marins⁸, é mister lembrar a absoluta *indisponibilidade do interesse público*.

O princípio da *razoabilidade*, em lição de Figueiredo⁹, tem por conteúdo o bom senso, a aceitação dos critérios de decisão inerentes ao homem médio e “vai se atrelar à relação de congruência lógica entre as situações postas e as decisões administrativas. Vai se atrelar às necessidades da coletividade, à legitimidade, à economicidade, à eficiência”. Ora, se tudo isto se exige do administrador público, quanto mais deve obrigar o Magistrado em suas decisões, as quais necessitam pautar-se pela razoabilidade.

O princípio da *proporcionalidade* é concretizado pela aplicação de três critérios: a) *adequação* – significa que a medida adotada para a realização do interesse público deve ser a mais apropriada para a consecução do fim pretendido. Trata-se, por conseguinte, de controlar a relação de adequação medida-fim; b) *necessidade* – o meio empregado para assegurar o cumprimento de obrigação deve ser aquele de utilização absolutamente indispensável; c) *proporcionalidade estrita* – por este critério, a pessoa tem direito à menor desvantagem ou ônus possível. Logo, impõe a proibição do excesso e deve gerar a menor limitação possível dos direitos¹⁰.

Quanto aos direitos de cada litigante ao *contraditório* e à *ampla defesa* (art. 5º, LV, da CF/1988), com os recursos e meios a ela inerentes, a ter lugar no devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF/1988) a ser instituído nos moldes exigidos pela Constituição por autoridade estatal, na esteira de Marins¹¹, pode-se resumi-los, respectivamente, como a prerrogativa do contribuinte de opor-se ao Fisco, de impugnar, em âmbito administrativo e/ou judicial, as alegações da

7 CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 322.

8 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 169.

9 FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 50.

10 Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 360-397; CANOTILHO, J. J. Gomes. Op. cit., p. 1216-1217; SIQUEIRA CASTRO, Carlos Roberto. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 214-217.

11 MARINS, James. Op. cit., p. 189-192.

Fazenda, combatendo as pretensões desta por meio de toda espécie e quantidade de provas que se fizerem necessárias, valendo-se, ainda, de todos os argumentos técnicos possíveis, com o auxílio de operador do direito.

Por fim, lembre-se, com Xavier¹², que os princípios previstos no art. 5º da Lei Magna, já que inseridos no Título II – “Direitos e Garantias Fundamentais”, não permitem “a invocação de uma pretensa isonomia das posições jurídicas do Estado e do cidadão no que concerne às matérias abrangidas pelo art. 5º da Constituição, notadamente a garantia de acesso ao Poder Judiciário”. Afinal, tal invocação “ignora o papel preponderantemente ‘garantístico’ da Constituição, que visa a delimitar os poderes do Estado pela outorga de direitos aos particulares e não a assegurar um tratamento falsamente paritário e isonômico entre o Poder Público e os cidadãos”.

2 A REALIZAÇÃO DA PENHORA VIRTUAL PECUNIÁRIA NO DIREITO PROCESSUAL CIVIL

O instituto processual da penhora virtual somente pode ser aplicado pelo juiz em harmonia não somente às balizas constitucionais, mas, também, em obediência aos parâmetros do direito processual civil, uma vez que é ali o seu primitivo local de inserção.

O primeiro parâmetro de direito processual civil é da efetivação da penhora de bem para garantia do juízo de execução pelo modo menos gravoso ou oneroso ao executado que, necessariamente, não deverá trazer prejuízo ao exequente. É o que se vê nos arts. 620 e 668 do Código de Processo Civil, combinados. Ora, há consenso econômico que aponta a penhora de quantia em dinheiro como a maneira mais onerosa ou gravosa ao devedor pessoa jurídica. Isso porque é esse o melhor bem em termos de liquidez e que compõe o seu capital de giro, logo, sendo o dinheiro o bem que permite o cumprimento da função social da entidade, seja por gerar empregos, seja por participar do progresso econômico do País. Assim, a penhora de dinheiro apenas ocorrerá em caso de impossibilidade de realizar-se por outro tipo de bem ou de ser substituída por *fiança bancária* ou *seguro garantia judicial* (art. 656, § 2º, do CPC).

Por isso mesmo, o Código de Processo Civil, em seus arts. 656 e 668, estabelece haver uma ordem preferencial, mas não obrigatória¹³, de bens para penhora, a qual admite prova a ser realizada pelo executado que demonstre a necessidade de desconsideração da dita ordem para que tenha

12 XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 143.

13 Acórdão do Superior Tribunal de Justiça dispõe que, “em princípio, deve o julgador seguir a ordem da penhora estabelecida no art. 655 do CPC. A regra, entretanto, é flexível, se demonstrada pelo executado a necessidade de mudança” (STJ, REsp 791.573, 2ª T., Relª Min. Eliana Calmon, J. 07.02.2006, negaram provimento, v.u., DJU 06.03.2006, p. 31).

lugar a menor onerosidade possível ao patrimônio dele devedor, desde que não acarrete qualquer prejuízo ao credor.

Um segundo parâmetro é expresso no art. 656, III, do Código de Processo Civil e determina que, havendo bens suficientes no foro da execução, é vedada a penhora de bens em outro foro, sendo direito da parte requerer a substituição da penhora indevida, desde que os bens do foro da execução não tenham sido alvo de tentativa fracassada de alienação judicial, não estejam já penhorados, sendo inócua nova penhora sobre eles para garantia do juízo e do pagamento da dívida, não sofram de baixa liquidez e não estejam a descumprir o dever de indicar o valor de cada bem penhorado, individualizando-o e discriminando-o (art. 656, IV, V, VI e VII, do CPC).

A vedação à penhora de bem em foro diferente daquele da execução nos termos acima apontados é tão mais importante quando se sabe da existência de inúmeras pessoas jurídicas proprietárias de bens em muitas e diferentes localidades no Brasil. Exemplifica-se: caso existam bens bastantes e dotados de razoável liquidez para garantir o pagamento no foro da execução, não pode o juiz ordenar a penhora de outros bens, nem mesmo para seguir a ordem preferencial listada no art. 655 do Código de Processo Civil, em outros foros. Por outras palavras, se a execução está a correr na cidade São Paulo e a pessoa executada possui bens adequados à garantia do juízo na Capital paulista para garantir o juízo, este não pode pretender a penhora virtual de dinheiro de conta bancária aberta em agência situada em Brasília.

O terceiro parâmetro a ser exposto consta do art. 649, inciso IX, do Código de Processo Civil, e exprime vedação absoluta à penhora dos recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social. O art. 213 da Constituição Federal é um exemplo de reforço do conteúdo do art. 649, inciso IX, do Código de Processo Civil ao prever a outorga de recursos públicos às escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas que provem sua qualidade de não lucrativas e aplicadoras de seus excedentes financeiros em educação, bem como assegurem a destinação de seu patrimônio a uma congênera, ou ao Poder Público, em caso de encerramento de suas atividades. Outros artigos legais há que preveem situação análoga a hospitais, asilos e orfanatos.

Por último, lembre-se que, em decorrência das alterações introduzidas pela Lei nº 11.382/2006, o Código de Processo Civil, ao contrário do que acontece com a Lei de Execução Fiscal, não mais aceita a atribuição do efeito suspensivo automático aos embargos de devedor ou à execução (art. 739-A) e nem exige prévia caução, penhora ou depósito para que o executado oponha-se à execução por meio de embargos (art. 736). Igualmente, o

exequente que vier a promover averbação manifestamente indevida indenizará a parte contrária (art. 615-A).

3 É VÁLIDA A CONCRETIZAÇÃO DA PENHORA VIRTUAL PECUNIÁRIA NO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO?

Dispõe o art. 1º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que “a execução judicial para cobrança de dívida da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida” por ela e, “subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”. Este sofreu o acréscimo do art. 655-A pela Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006, passando a integrá-lo à previsão de informação, por meio eletrônico, da ordem judicial de penhora de quantia em dinheiro depositado em banco que seja de propriedade do executado, a fim de garantir o cumprimento integral da decisão do juízo quanto à execução. Assim, há quem defenda a validade da penhora *on-line* nos processos executivos fiscais.

Aliás, não se pode esquecer, em tal contexto, o conteúdo do art. 185-A do Código Tributário Nacional, o qual prevê a decretação da indisponibilidade de bens e direitos do executado regularmente citado, a ser efetivada por meio eletrônico, desde que ele não pague a dívida ou apresente bens à penhora na exata medida necessária para a garantia do juízo, e, ainda assim, apenas quando não tiverem sido encontrados bens penhoráveis.

Deve-se ter em mente que a subsidiariedade prevista no art. 1º da Lei nº 6.830/1980 não poderá existir se não vier a respeitar as peculiaridades presentes no âmbito processual tributário. Exemplo destas é encontrado na diferença da dívida tributária em relação àquela cível. A dívida tributária é tornada ativa de modo unilateral pelo Poder Público, possuindo presunção de certeza e liquidez (arts. 2º e 3º da Lei nº 6.830/1980) que somente pode ser ilidida por “prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

Ora, a dívida tributária, ao contrário da cível, não precisa de reconhecimento prévio quanto à sua existência e ao seu valor por parte do devedor e nem tampouco precisa ser alvo de discussão em anterior processo judicial de cognição para fins de execução. Assim, a constrição judicial de quantia em dinheiro, pertencente ao executado, e depositada em instituição bancária, se mantida apesar de indicação de outros bens suficientes para a garantia do juízo havidos no foro da execução, poderá inviabilizar o negócio empresarial ou, pior, inviabilizar a realização de serviço de utilidade pública, no caso de pessoa jurídica imune. Tal situação processual fere os princípios constitucionais da inviolabilidade da liberdade, igualdade, segurança jurídica e propriedade, e aqueles da prevalência do interesse público, da *razoabilidade* e da *proporcionalidade*.

Ademais, não se deve olvidar que, nos termos expressos pelo art. 16, § 3º, da Lei de Execução Fiscal, “não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”. Depreende-se deste trecho legal que a defesa do contribuinte em sede de execução fica grandemente limitada se comparada à defesa do devedor em processo civil de cognição e mesmo se contrastada com a execução de dívida não fiscal, como se verifica no art. 745 do Código de Processo Civil. Aliás, até mesmo em execução contra a Fazenda Pública, é possível arguir em embargos mais matérias do que naqueles contestadores de execução fiscal, a exemplo da compensação (art. 741 do CPC).

Um segundo exemplo de peculiaridade presente no direito processual tributário refere-se à frequente responsabilidade de terceiros, instituída em lei, pelo pagamento de dívidas tributárias. É o que preconiza o art. 4º, V, da Lei nº 6.830/1980. Vale dizer, de modo bem mais comum do que no direito processual civil e sem os vínculos de filiação, fiança ou emprego, que direito processual tributário terceiros que não sejam devedores de tributo podem ser responsabilizados por seu pagamento, presumindo-se que falharam no dever de vigilância do cumprimento da obrigação financeira pelo devedor ou, ainda, que poderiam ter descontado na origem do negócio o valor do tributo devido. É o que ocorre com a pessoa jurídica imune que não recolhe na fonte o ISS (Imposto sobre Serviços de qualquer natureza) devido como consequência de serviço de armazenagem prestado por outrem.

Não é só. Mais importante é o dever de que eventual subsidiariedade do Código de Processo Civil em face da insuficiência da Lei de Execução Fiscal obedeça aos parâmetros normativos do direito processual tributário, a fim de que se mantenha a construção conceitual deste enquanto sistema. Tal subsidiariedade também não poderá vir a ter lugar se implicar a descaracterização da ordem e da unidade ou não contradição dos dispositivos da Lei de Execução Fiscal, tornando-a inviável enquanto conjunto harmônico.

Para que se não destrua o sistema conceitual inerente à Lei de Execução Fiscal, marcado que deve ser pela ordem e pela não contradição de seus elementos, é preciso ter-se em mente, em primeiro lugar, que a citação do executado deve ocorrer pela efetivação sucessiva das modalidades postal, por oficial de justiça e, em último caso, após restarem infrutíferas as duas anteriores, por edital. É o que, cremos, se depreende dos arts. 7º, inciso I, e 8º, *caput* e § 1º, todos da Lei nº 6.830/1980, sendo necessária a uniformização da jurisprudência nesta direção¹⁴.

14 Cf. NEGRÃO, Theotonio; GOUVÊA, José Roberto F. *Código de processo civil e legislação processual em vigor*. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 1452-1453. Comentários ao art. 8º da Lei de Execução Fiscal acerca da existência de duas posições jurisprudenciais nesta questão:

Frise-se que nem mesmo a conjunção “ou” existente no inciso III do mencionado art. 8º¹⁵ poderá servir de fundamento para a citação alternativa por oficial de justiça ou por edital. Afinal, como bem ensina Maximiliano¹⁶ perante eventual impasse entre os métodos de interpretação gramatical/literal e sistemático, deve o intérprete e aplicador da lei escolher pela preponderância deste último, até porque os textos de lei podem estar, e comumente estão, eivados de erros gramaticais e estilísticos que tornam nebuloso entender o espírito de seu conteúdo, sua real intenção e a do legislador. Ora, no caso da sistemática da citação constante da Lei de Execução Fiscal, além de haver expressa menção ao seu caráter sucessivo (art. 7º, I), com ordem preferencial iniciada por citação postal, seguida de citação por oficial de justiça e só então surgindo no horizonte aquela por edital, é consequência lógica evitar-se prejuízo desnecessário ao executado e, sobretudo, infração ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Ademais, deve-se cuidar com a afirmação do art. 12, *caput* e § 3º, da Lei de Execução Fiscal, segundo a qual “far-se-á a intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora”, apenas cabendo intimação pessoal da penhora ao executado “se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver

I – Sobre a primeira posição, tem-se:

a) “14a. Súmula nº 210 do TRF (citação por edital): ‘Na execução fiscal, não sendo encontrado o devedor, nem bens arrestáveis, é cabível a citação editalícia’”;

b) “15. Na execução fiscal, ‘somente quando não lograr êxito na via postal e for frustrada a localização do executado por oficial de justiça, fica o credor autorizado a utilizar-se da citação por edital’ (RSTJ 172/138). Ou seja, não é suficiente, para justificar a publicação de edital, que seja frustrada a citação pelo correio; exige-se ‘terem sido esgotados os demais meios de terminados pela legislação’: a afirmação do credor de que ‘o réu está em lugar incerto ou não sabido, ou que isso seja certificado pelo Oficial de Justiça’ (art. 232, I, do CPC)” (STJ, REsp 417.888/SP-EDcl, 2º T., Rel. Min. Paulo Medina, J. 15.08.2002, negaram provimento, v.u., DJU 16.09.2002, p. 176).

II – Acerca da segunda posição, veja-se:

a) “A LEF é bem mais drástica que o CPC, em se tratando de citação editalícia, permitindo essa modalidade de chamamento se não retornar o aviso de recebimento da carta citatória” (RSTJ 179/221: 2º T.).

15 “Art. 7º O despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I – citação, pelas sucessivas modalidades previstas no art. 8º;

[...]

Art. 8º O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I – a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

[...]

III – se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por oficial de justiça ou por edital;

[...]

16 Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 122; “Nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou o Direito Comparado”.

a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal”. Como se percebe, o risco de cerceamento de direitos do executado em caso de penhora *on-line* de dinheiro, ainda que temporário, sobretudo se for pessoa jurídica, é significativo podendo ele ver-se vitimado por prejuízos econômicos.

Pior ainda, o art. 15 da Lei nº 6.830/1980, expressamente afirma que o juiz apenas deverá deferir “ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária”, enquanto a Fazenda Pública, a seu critério, poderá requerer a “substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art. 11, bem como o reforço da penhora insuficiente”. Como se verifica no mencionado art. 15, o executado não pode requerer a substituição da penhora de dinheiro por outro bem, à exceção de fiança bancária, o que limita bastante seu universo de possibilidades jurídico-econômicas em sede de execução fiscal.

Por conseguinte, acreditamos que a Lei de Execução Fiscal forma complexo conceitual harmônico não coadunável ao que prevê o sistema existente no Código de Processo Civil para a efetivação da penhora de dinheiro depositado em instituição bancária por meio eletrônico, uma vez que este, ao contrário daquela, protege o devedor para evitar arbítrios nessa questão, conformando-se à Constituição e obedecendo aos seus próprios princípios.

4 APLICAÇÃO DA PENHORA DE DINHEIRO POR MEIOS ELETRÔNICOS PARA GARANTIA DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE PESSOA IMUNE

Como visto, a penhora virtual de dinheiro depositado em banco para garantia do juízo de execução de dívida tributária não é válida, porque infringe princípios constitucionais e não é harmonizável ao sistema conceitual inerente à Lei de Execução Fiscal. Logo, com maior razão, deve-se crer ser inválida a penhora virtual de dinheiro de pessoa jurídica reconhecidamente detentora de imunidade¹⁷ para garantir o pagamento de dívida tributária.

Ora, a existência da imunidade tributária outorgada a certas pessoas jurídicas pela Lei Fundamental do Brasil se dá porque o Estado carece de entidades que tenham por objetivo auxiliá-lo na consecução de atividades de interesse da sociedade e/ou utilidade pública, tais como a educação, a saúde e a assistência social. Igualmente, a concessão da dita imunidade ocorre porque, sem ela, as referidas instituições restariam desfalcadas em seu patrimônio e teriam a eficácia de seus serviços – protegidos e estimu-

17 Cf. Lélío Maximino Lellis (A não-obrigatoriedade de emissão de nota fiscal eletrônica para as instituições educacionais e assistenciais imunes. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre: Síntese, a. IX, n. 52, p. 5-10, 2006), sobre o conceito de imunidade constitucional contra todos os impostos.

lados pela Constituição Federal – diminuída, ou pior, a realização de tais atividades poderia até ficar inviabilizada, ensina Aliomar Baleeiro¹⁸.

Adicione-se a constatação segundo a qual a pessoa jurídica reconhecida imune não detém capacidade contributiva, tudo em função do espírito constitucional que exige parcimônia no ato de despender os recursos, devendo haver a máxima destinação deles à finalidade de atendimento à saúde educacional ou assistencial da entidade.

Assim, ainda que fosse válida a penhora de quantia em dinheiro por meio de instrumento eletrônico em processo de execução tributária, e não é, o Magistrado aplicador da lei deveria munir-se de cuidado redobrado para não vir a cercear ilegitimamente, e de maneira inconstitucional, o cumprimento da finalidade estatutária essencial tornada imune pela Lei Magna, a fim de que a pessoa jurídica auxilie o Estado no cumprimento de suas obrigações.

Caso assim não aja, o juiz poderá, inclusive, provada sua má-fé ou desconhecimento culposo do tema, ser responsabilizado por erro judicial que tenha cometido no processo, ou excesso de uso de seus poderes e atribuições, e que tenha contribuído para prejuízo aos indivíduos no recebimento de saúde, educação ou assistência social, em decorrência de diminuição dos bens, notadamente, do dinheiro, disponíveis para a realização de seus serviços.

CONCLUSÃO

É inválido o emprego da penhora de quantia em dinheiro realizável por meios eletrônicos, com fundamento no instrumento interpretativo da subsidiariedade previsto no art. 1º da Lei nº 6.830/1980, combinado com o art. 655-A do Código de Processo Civil, para garantia de dívida tributária de pessoa imune. Afinal, tal espécie de penhora, caso utilizada, implicará em inconstitucionalidade, uma vez que virá a infringir direitos e garantias fundamentais, entre os quais se destacam a inviolabilidade da liberdade, igualdade, segurança e propriedade (art. 5º, *caput*, da CF/1988), a prevalência do interesse público, razoabilidade e proporcionalidade, identificáveis a partir de conjunto de regras constitucionais, e a necessidade do contraditório e da ampla defesa para os litigantes (art. 5º, LIV, da CF/1988).

A modalidade da penhora virtual de dinheiro depositado em instituição bancária não deve ser utilizada, ademais, porque impossível sua adequada harmonização ao sistema conceitual existente na Lei de Execução

18 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 108.

Fiscal com total obediência às normas constitucionais. Tudo porque foi introduzida pela Lei nº 11.382/2006 no Código de Processo Civil, transformando-se em conteúdo do art. 655-A deste diploma legal, tendo por horizonte sua utilização em obediência a parâmetros normativos constantes deste diploma legal, mas não daquele, que protegem o devedor executado contra o arbítrio no uso do poder.

Eis alguns dos parâmetros de proteção ao executado expressos no Código de Processo Civil, mas não na Lei de Execução Fiscal: a) o menor ônus possível ao devedor que não implique em prejuízo ao credor (arts. 620 e 668); b) a existência de ordem preferencial de bens penhoráveis é, pois, passível de ser afastada justificadamente pelo Magistrado, levando à troca do bem penhorado por outro (arts. 656 e 668) e, até mesmo, à substituição de penhora por seguro-garantia (art. 656, § 2º); c) apenas deve ocorrer a penhora de bem em foro diverso daquele da execução se ali não tiverem sido encontrados bens do devedor adequados e suficientes à garantia do juízo (art. 656, III); d) o reconhecimento da dívida pelo devedor ou a declaração da existência desta pelo juiz em processo de cognição como pré-requisito ao início da ação de execução (arts. 575, 580 e 585); e) proibição à penhora dos recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação em educação, saúde ou assistência social (art. 649, IX); f) possibilidade de oposição de embargos à execução independentemente de penhora, depósito ou caução (art. 736).

Outrossim, a execução fiscal, nos moldes da Lei nº 6.830/1980, possui inúmeras peculiaridades a ela relacionadas – tais como: a constituição unilateral da dívida ativa pela Fazenda (art. 3º); a proibição ao executado da substituição da penhora por outro bem que não dinheiro ou fiança bancária (art. 15); e os limites estreitos de defesa permitidos ao executado em embargos, com vedação à compensação e reconvenção, bem como ordem para que as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, sejam arguidas como matéria preliminar (art. 16, § 3º) – que, se aliadas à penhora *on-line* de dinheiro, tornariam difícil o exercício da ampla defesa e do contraditório pelo executado, bem como levariam à criação judicial indevida de obstáculos à realização da atividade econômica e ao progresso e bem-estar social no Brasil.

Aliás, o próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 185-A, dispõe que o juiz apenas decretará, por instrumento eletrônico, a indisponibilidade de bens e direitos do executado regularmente citado, preenchidas as seguintes condições: que ele não pague a dívida; que não apresente bens à penhora; quando não forem encontrados bens dele executado penhoráveis.

Não bastasse o já exposto, em se tratando de pessoas jurídicas imunes contra todos os impostos – que o são em decorrência de norma constitucional porque com o Estado colaboram na consecução de serviços de interesse

da sociedade ou de utilidade pública, tais como a educação, a saúde e a assistência social, atividades essas constantes de seus estatutos como finalidades às quais são destinados os seus recursos – que, em face de penhora *on-line*, restariam desfalcadas em seu patrimônio por longo tempo e teriam a eficácia de seus serviços no mínimo diminuída, mais clara é a nulidade, por inconstitucionalidade, de penhora virtual de quantia em dinheiro havida em depósito bancário para a garantia da execução tributária ou fiscal.

REFERÊNCIAS

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor; Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, REsp 791.573, 2ª T., Relatora Ministra Eliana Calmon, J. 07.02.2006, negaram provimento, v.u., DJU 06.03.2006.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.
- LELLIS, Lélío Maximino. O controle jurisdicional do ato administrativo discricionário. *Revista IOB de Direito Administrativo*, São Paulo: IOB, a. II, n. 15, p. 100-129, 2007.
- _____. A não-obrigatoriedade de emissão de nota fiscal eletrônica para as instituições educacionais e assistenciais imunes. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre: Síntese, a. IX, n. 52, p. 5-10, 2006.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- NEGRÃO, Theotonio; GOUVÊA, José Roberto F. *Código de processo civil e legislação processual em vigor*. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- SIQUEIRA CASTRO, Carlos Roberto. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.