

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

28



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Penhora Eletrônica nas Execuções Fiscais à Luz da Teoria dos Direitos Fundamentais

Caio Augusto Takano
Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo aborda a questão da penhora eletrônica nas execuções fiscais sob a luz da Teoria dos Direitos Fundamentais, visando trazer novas reflexões sobre o tema e demonstrar a necessidade de se repensarem seus pressupostos e limites pelos tribunais pátrios.

Palavras-chave: penhora eletrônica, execução fiscal, limites, direitos fundamentais.

Abstract

The present article approaches the issue of the on line judicial lien on tax foreclosures by the perspective of the Theory of Fundamental Rights, aiming to bring new thoughts on the theme and to demonstrate the necessity of rethinking its prerequisites and limits by Brazilian's Courts.

Keywords: on line attachment, tax foreclosure, limits, fundamental rights.

1. Introdução

Parece ter a jurisprudência dos tribunais pátrios se pacificado no sentido de permitir a penhora eletrônica (*on line*) sem que haja o esgotamento de diligências por parte do procurador público para encontrar bens disponíveis, passíveis de serem penhorados. Este entendimento já se encontra sedimentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a partir do julgamento do Recurso Especial nº 1.184.765-PA¹, representativo de controvérsia, de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado há quase dois anos.

Nesse julgamento, decidiu-se por unanimidade que o art. 655-A do Código de Processo Civil² é aplicável também às execuções fiscais, colocando-o como norma geral que dispõe sobre a forma ordinária de se buscar a garantia da execução fiscal³, em que pesem os enunciados do Código Tributário Nacional em sentido diametralmente contrário⁴.

¹ Cf. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.184.765/PA, Relator Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgamento em 24.11.2010. *DJe* de 3.12.2010.

² “Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exeqüente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.”

³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 765.

⁴ “Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especial-

Justificou aquele pretório superior seu novo entendimento a partir da aplicação da “Teoria do Diálogo das Fontes” que, sob uma pretensa interpretação histórico-sistemática dos dispositivos que regulam as execuções fiscais, em conjunto com as mudanças ao Código de Processo Civil introduzidas pela Lei nº 11.382/2006, e, ainda, visando aumentar a eficiência da garantia do crédito tributário e tornar a execução mais célere, resultou no desprezo de regras jurídicas positivadas e direitos fundamentais, em prejuízo do contribuinte.

Sobre a inaplicabilidade da referida teoria para as execuções fiscais, há poucos, mas significativos trabalhos doutrinários explorando o tema⁵. Em síntese, a “importação” da Teoria dos Diálogos das Fontes ao âmbito fiscal é bastante criticável, pois: (i) diz respeito à aplicação simultânea do art. 655-A do CPC e do art. 185-A do CTN, duas normas jurídicas que são aparentemente conflitantes na visão do STJ, o que não seria o caso, porquanto tais normas possuem âmbito de aplicação radicalmente diverso: uma é aplicável às execuções cíveis e outra às execuções fiscais; (ii) sua aplicação para resolver uma situação de antinomia normativa constitui uma impossibilidade lógica, pois sendo possível a coexistência e a aplicação simultânea das duas normas, então sequer há antinomia; e (iii) sua aplicação original buscava preservar o polo hipossuficiente da relação jurídica de consumo, o que se destoa totalmente da aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes pelo STJ, que confere ainda mais privilégios ao Fisco, justamente a parte hipossuficiente da relação jurídica⁶.

Visando contribuir com a reflexão sobre o tema, o presente estudo tem como proposta a análise da questão sob outro enfoque teórico: à luz da Teoria dos Direitos Fundamentais, pela qual se buscará demonstrar a insustentabilidade da aplicação do art. 655-A do CPC na sistemática das execuções fiscais, reforçando as análises e as conclusões doutrinárias que se concentraram na questão da especialidade das normas do CTN em relação às da Lei nº 11.382/2006 e na inaplicabilidade da Teoria do Diálogo das Fontes, bem como a necessidade premente de os tribunais pátrios revisitarem a questão sobre os limites e pressupostos da utilização da penhora eletrônica nas execuções fiscais.

2. A Teoria dos Direitos Fundamentais e o Modelo Teórico Adotado

A análise proposta neste estudo requer que sejam estabelecidos alguns pressupostos teóricos sobre a Teoria dos Direitos Fundamentais, ainda que em açada inferência, como a definição do que sejam e as características dos direitos

mente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.”

⁵ Por todos, cf. BARRETO, Simone Costa. “Penhora ‘on line’. Lei de Execuções Fiscais e Código de Processo civil: antinomia?” In: BARRETO, Aires (org.). *Direito Tributário contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 810-834; e MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 655 e ss.

⁶ BARRETO, Simone Costa. “Penhora ‘on line’. Lei de Execuções Fiscais e Código de Processo civil: antinomia?” In: BARRETO, Aires (org.). *Direito Tributário contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 833-834.

fundamentais, as suas estruturas normativas e as restrições às quais são passíveis de sofrer, bem como a definição do modelo teórico no qual se trabalhará.

Não se trata, porém, de tarefa simples. É que a definição do que são direitos fundamentais, sua estrutura e quais são suas características intrínsecas que justificam a atribuição do predicado de fundamentalidade a eles é matéria sobre a qual ainda hoje não há consenso na doutrina ou na jurisprudência⁷. Foge dos lindes deste estudo retratar as complexas discussões sobre o tema, inclusive referentes a outros sistemas jurídicos, razão pela qual limitaremos a análise dessas questões ao ordenamento pátrio.

Costuma-se entender os direitos fundamentais sob uma concepção formal (relativo à sua forma de positivação), de modo a defini-los como “aqueles que assim são catalogados dentro de um determinado ordenamento jurídico”. No Brasil, portanto, aqueles que aderem à concepção formal defendem que direitos fundamentais são todos aqueles cuja fundamentalidade é definida e atribuída pelo próprio texto constitucional⁸, isto é, aqueles assim catalogados pela Constituição Federal, nos incisos de seu art. 5º.

Há também a possibilidade de definir direitos fundamentais por intermédio de uma aceção material, como sobredireitos assecuratórios de outros direitos. Daí não se limitariam àqueles listados no art. 5º da Constituição, como abrangeriam também todos aqueles outros decorrentes do regime e dos princípios adotados no sistema jurídico (parágrafo 2º) ou em tratados internacionais que o Brasil seja parte (parágrafo 3º)⁹.

Essa abertura, vale recordar, foi positivada no texto constitucional brasileiro, no parágrafo 2º de seu art. 5º, razão pela qual parece que o ordenamento jurídico pátrio adotou tanto a aceção formal quanto material de direitos fundamentais. Assim, não incorre o Brasil nas desvantagens da adoção da aceção puramente formal, como um estreito campo de abrangência¹⁰.

Quanto à estrutura dos direitos fundamentais, faz-se necessário, para sua melhor compreensão, que antes seja traçada a distinção entre princípios e regras, que será adotada neste estudo.

A qualificação de determinadas normas jurídicas como princípios ou regras decorre, exclusivamente, da colaboração construtiva do intérprete. A qualificação normativa de regra ou princípio depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas no texto, no dispositivo legal, nem a ele pertencem, pois são construções do próprio intérprete¹¹.

⁷ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais”. In: CARVALHO, Cristiano; e AVI-YONAH, Reuven (coords.). *Revista tributária das Américas* vol. 4. São Paulo: RT, 2011, p. 20.

⁸ Por todos, cf. BORGES, José Souto Maior. “Relações entre tributos e direitos fundamentais”. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 217.

⁹ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Direitos fundamentais, depósito recursal administrativo e controle de constitucionalidade”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 10º volume. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 77-78.

¹⁰ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 68.

¹¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria geral dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 34-35.

Os limites deste estudo, contudo, não permitem investigar, com profundidade, todos os critérios encontrados na doutrina e na jurisprudência dos tribunais pátrios utilizados para a diferenciação entre princípios e regras, razão pela qual nos limitaremos apenas a citar brevemente a existência de classificações que realizam uma distinção “fraca”, com base em critérios como a axiologia¹², a hierarquia¹³ e a abstração¹⁴.

Perspectiva mais relevante para este estudo, principalmente porque será a adotada, é aquela proposta por Virgílio Afonso da Silva, na esteira de Alexy, pela qual os princípios estabeleceriam mandamentos de otimização, normas que garantem direitos ou impõem deveres *prima facie*, ao passo que as regras impõem deveres definitivos, aplicados por subsunção deontica, em que ocorrerá a relação jurídica prescrita com a ocorrência do fato previsto em sua hipótese¹⁵. Sua diferenciação reside, portanto, em cada uma dessas categorias normativas possuírem estruturas diferentes, pelas quais estabelecem deveres de formas distintas: as regras estabelecem deveres definitivos, aplicáveis por subsunção, enquanto os princípios estabelecem deveres *prima facie*, aplicáveis por ponderação.

Dá assistir razão Luís Eduardo Schoueri ao afirmar que os princípios são ideais, cabendo ao aplicador observá-los ao máximo possível (mandamentos de otimização), podendo ser cumpridos em diferentes graus, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas¹⁶. A distinção é bastante relevante e desempenha papel essencial na compreensão da estrutura das normas de direitos fundamentais, estabelecidos por meio de princípios.

Como norma jurídica, sua estrutura necessariamente¹⁷ será composta por um suporte fático (ou antecedente normativo, com a descrição de fatos ou atos do mundo fenomênico) e uma consequência jurídica atrelada à ocorrência do fato previsto.

O estudo do suporte fático é de grande relevância à Teoria dos Direitos Fundamentais, sendo ele composto por duas partes: o âmbito de proteção do direito fundamental e um ato interventivo, contra o qual é protegido. Ocorrido o evento previsto no suporte fático - intervenção no âmbito de proteção de direitos fundamentais sem justificção no sistema jurídico -, implicará a consequência jurídica consistente na exigência de cessação da intervenção¹⁸.

No âmbito de proteção, encontra-se aquilo que deve ser protegido, ao menos *prima facie*, pelo direito fundamental. Afastada a ideia de existir um conteúdo

¹² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 158-163.

¹³ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53.

¹⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 45.

¹⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 44-45.

¹⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 267.

¹⁷ Sobre a homogeneidade sintática das normas jurídicas, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 129.

¹⁸ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71.

essencial imanente nos direitos fundamentais, interpretar-se-á, aqui, da forma mais ampla possível seu conteúdo, de modo que nele se incluirá tudo aquilo que apresentar uma característica que, isoladamente considerada, seja típica e esteja tematicamente relacionada com aquele direito¹⁹.

Ademais, também deverá ocorrer um ato de intervenção do Poder Público para que se complete o suporte fático da norma de direito fundamental. Tal intervenção, que igualmente deve ser entendida em seu sentido amplo, inclui toda potencial restrição ao âmbito de proteção de um direito fundamental²⁰.

Adota-se aqui, portanto, um modelo de suporte fático amplo, cuja principal consequência é o alargamento tanto do âmbito de proteção de um determinado direito fundamental, quanto do sentido de intervenção estatal (que está dentro do suporte fático da norma) naquele direito, implicando aumento do número de situações em que haverá atos do Poder Público que causem restrições a direitos fundamentais, e que exigirão, dessarte, um ônus argumentativo do Estado para justificá-los.

Ainda sobre o modelo teórico adotado, cumpre apenas ressaltar que se rejeita, neste estudo, a existência de conteúdos essenciais predefinidos e imanentes dos direitos fundamentais (teoria interna)²¹, porquanto os direitos fundamentais são veiculados por princípios, isto é, por normas que consagram direitos *prima facie* (mandamentos de otimização), de modo que a realização de um princípio pode ser restringida por outros princípios no caso concreto (teoria externa)²².

Daí por que restrições, quaisquer que sejam a sua natureza, não têm influência na definição do conteúdo de um direito fundamental, podendo apenas restringir o seu exercício.

Assim, o modelo de suporte fático amplo amparado pela teoria externa só permite a definição do conteúdo essencial de um direito fundamental após o sopesamento dos suportes fáticos dos direitos (princípios) colidentes ou, então, após o exame da proporcionalidade no caso concreto.

3. O Exame da Proporcionalidade como Instrumento de Controle Estatal

No modelo teórico adotado, em que se afasta a ideia de que haja conteúdos (e limites) imanentes aos direitos fundamentais e se assume um suporte fático amplo para eles, a proporcionalidade desempenha papel essencial no controle dos atos do Poder Público²³, pois é por intermédio de seu exame que se poderá verificar se, em uma situação concreta, um determinado ato estatal restringe um direito fundamental ou o viola. Assim, um primeiro passo que se impõe é justamente a delimitação do que seja a proporcionalidade, isto é, examinar sua estrutura e seu conteúdo normativos.

¹⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 322.

²⁰ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 73 e 112.

²¹ Sobre a teoria interna e suas críticas, por todos, cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 130 e ss.

²² Sobre a teoria externa e suas críticas, por todos, cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 139 e ss.

²³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 163.

Quanto à estrutura, se princípio ou regra, dependerá das premissas adotadas quanto à distinção dessas categorias. Daí por que é relativamente comum encontrar na doutrina brasileira, que não raras vezes adota a chamada “distinção fraca” entre princípios e regras (em função de seu grau de abstração ou hierarquia)²⁴, referências à proporcionalidade como um princípio.

Já para aqueles que adotam a “distinção forte” (em razão da estrutura normativa ou pelo dever imposto), embora não haja consenso se a proporcionalidade se trataria de uma regra²⁵, uma metarregra²⁶ ou um postulado normativo²⁷, é pacífico que ela não é um princípio, porquanto não possui a estrutura e os atributos que caracterizam princípios e se trata, na realidade, de um instrumento para sua aplicação²⁸. Portanto, não se deve aplicar a proporcionalidade na maior medida possível, mas sempre aplicá-la de forma definitiva.

Neste estudo, até mesmo como consequência natural das premissas adotadas, a proporcionalidade será tratada como uma regra (ainda que seu conteúdo trate da aplicação de outras regras), uma vez que, em sua estrutura, impõe-se um dever definitivo cuja aplicação não está sujeita a condicionantes fáticas e jurídicas do caso concreto²⁹.

Quanto ao seu conteúdo, não é raro a proporcionalidade ser classificada como um aspecto da razoabilidade, impondo que a extensão e a intensidade de determinado ato do Poder Público guarde correspondência com a sua finalidade³⁰. Assim, haveria plena identidade entre proporcionalidade e razoabilidade, em sua acepção de equivalência (correspondência entre duas grandezas), tal qual proposta por Humberto Ávila³¹.

Não é essa a definição que será utilizada neste estudo. Considerar-se-á, aqui, proporcionalidade como a investigação da relação entre a medida adotada, a finalidade buscada e o grau de restrição aos direitos fundamentais que aquela medida implica³².

²⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 84-86.

²⁵ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168.

²⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 124.

²⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 163-178.

²⁸ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais”. In: CARVALHO, Cristiano; e AVI-YONAH, Reuven (coords.). *Revista tributária das Américas* vol. 4. São Paulo: RT, 2011, p. 39.

²⁹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 168.

³⁰ Por todos, cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 111.

³¹ Cumpre lembrar que, segundo Humberto Ávila, razoabilidade e proporcionalidade não se confundem, pois esta verifica se o princípio que justifica determinado ato do Poder Público será promovido e em que medida implica restrição de outros princípios (análise internormativa), enquanto aquela verifica se há equivalência entre uma medida estatal e aquilo que se busca alcançar (análise intranormativa). Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 160-162.

³² Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 179-180.

E com o aumento de colisões entre direitos fundamentais, decorrente da adoção de um suporte fático amplo e de um conceito amplo de intervenção estatal, a regra da proporcionalidade age como importante instrumento para determinar se uma intervenção estatal *restringe* de forma fundamentada direitos fundamentais na consecução de seus fins (porque proporcional), sendo válida no ordenamento jurídico, ou se *viola* direitos fundamentais (porquanto restringe sem fundamentação, sendo a medida desproporcional), devendo, neste caso, a intervenção estatal ser imediatamente cessada³³.

Vista a importância que a regra da proporcionalidade possui em um modelo teórico que adota um âmbito de proteção amplo dos direitos fundamentais e que recusa a ideia de limites imanentes a tais direitos, cumpre definir o conteúdo desta importante ferramenta de controle do Estado. Neste intento, utilizaremos os ensinamentos de Humberto Ávila, autor de obras magistrais sobre a proporcionalidade no Direito³⁴.

A regra da proporcionalidade busca, em síntese, estabelecer critérios de pertinência entre meios e fins de uma norma jurídica. Assim, o exame da proporcionalidade de determinado ato do Poder Público há de ser feito a partir da identificação da finalidade do ato, e passar por três exames: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Um meio será adequado se, no momento em que for instituído, for eficiente para contribuir com a realização gradual do fim; será necessário se inexistir outro meio para promover com igual intensidade aquele fim, em que se restrinja, em menor grau, os direitos fundamentais afetados; e, derradeiramente, será proporcional em sentido estrito se, no caso concreto, houver um equilíbrio entre a importância da realização do fim e a intensidade de restrição causada aos direitos fundamentais³⁵.

Tais critérios, por exigirem elevado grau de subjetividade, dependerão do caso no qual serão aplicados, razão pela qual o controle da intervenção estatal apenas poderá se dar concretamente. É que inexistente qualquer regra ou princípio a orientar, nas hipóteses de conflito, qual princípio ou direito fundamental que, abstratamente, deva ser privilegiado³⁶.

Assim, sempre que um ato de intervenção estatal restringir um direito fundamental, há de se indagar se tal medida é adequada para fomentar seu objetivo, se não há outra medida menos restritiva, mas tão eficiente quanto, e se há equilíbrio entre a restrição de um direito e a promoção de outro³⁷. Somente a norma

³³ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 181-182.

³⁴ Por todos, cf. ÁVILA, Humberto. "Proporcionalidade e Direito Tributário". *Direito Tributário atual* nº 25. São Paulo: Dialética, 2011; *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição, São Paulo: Malheiros, 2009; "Conteúdo, limites e intensidade dos controles de razoabilidade, de proporcionalidade e de excessividade das leis". *Revista de Direito Administrativo* nº 236. Rio de Janeiro: Renovar, 2004; entre outros.

³⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 414-424.

³⁶ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 198.

³⁷ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 179.

que responder afirmativamente a todas estas questões obedecerá às exigências da proporcionalidade.

4. Considerações sobre a Penhora Eletrônica e suas Consequências Jurídicas

A partir da introdução do art. 185-A no Código Tributário Nacional, por força da Lei Complementar nº 118/2005, foi conferida ao Fisco, como meio de assegurar o pagamento da dívida tributária, a possibilidade de se valer, nas execuções fiscais, da penhora eletrônica, medida acauteladora do interesse fiscal³⁸, pela qual o juiz decretará de ofício bens passíveis de constrição judicial, sempre que o devedor, citado, não pague ou nomeie bens à penhora ou não seja possível encontrar bens penhoráveis³⁹. Efetuada, tornam-se indisponíveis os bens do devedor (imóveis, mercados bancário e de capitais).

Trata-se, como observa Luís Eduardo Schoueri, de medida fortíssima e de caráter excepcional de garantia do crédito tributário⁴⁰. Com efeito, a utilização do mecanismo da penhora eletrônica acarreta graves consequências jurídicas e severos prejuízos àquele contra quem se direciona uma execução fiscal, implicando restrição a diversos direitos fundamentais do executado, os quais passaremos a enunciar.

A restrição à propriedade é bastante perceptível, pois a ordem de indisponibilidade não bloqueia um bem específico do executado, mas todos aqueles que houver. Ainda que o bloqueio judicial deva se limitar ao valor da execução, como os destinatários da ordem judicial, responsáveis pela execução da penhora eletrônica, não conhecerão necessariamente o valor dos bens, isso os levará a bloquear tudo o que houver até que o juiz da execução, com posse das relações recebidas dos vários órgãos e entidades que promoverem o bloqueio, puder proceder à avaliação desses bens e determinar o levantamento do excedente⁴¹.

Igualmente, a liberdade geral do executado, aqui entendida como a possibilidade de coordenação consciente dos meios necessários à realização da felicidade pessoal⁴², também sofre restrições, uma vez que ele não poderá dispor de seus próprios bens e estará impossibilitado de exercer diversos direitos inerentes à sua propriedade.

Outrossim, a penhora eletrônica também restringe o direito fundamental à intimidade, pois implica quebra do sigilo pessoal do executado⁴³. Com efeito,

³⁸ Como explica James Marins, não se trata de uma espécie de penhora propriamente dita, mas de uma ordem de indisponibilidade (uma espécie de bloqueio cautelar), que é um ato logicamente anterior à penhora: somente após o bloqueio, e depois de verificados quais valores ou bens que deverão servir de garantia ao juízo, é que será efetivada a penhora. Cf. MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 702.

³⁹ Cf. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113.

⁴⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 765.

⁴¹ Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário brasileiro*. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 503.

⁴² Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 233.

⁴³ Cf. MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, p. 703.

dados relativos aos valores depositados em contas bancárias, tipos e formas de aplicações financeiras, rendimentos auferidos, entre outros, representam informações íntimas daqueles aos quais se referem⁴⁴.

A consequência, porém, que nos parece mais gravosa, que acarreta prejuízos imensuráveis e até mesmo o fencimento da atividade empresária do executado, é a possibilidade de se bloquear, com a penhora eletrônica, o capital de giro da empresa. É que o uso indiscriminado da penhora eletrônica, pela qual comumente se bloqueia o saldo bancário do devedor, pode acarretar no bloqueio do capital de giro da empresa, suprimindo a possibilidade de continuar a exercer suas atividades⁴⁵. Note-se que a penhora eletrônica afeta, assim, de forma significativa o direito do executado à livre-iniciativa.

Ademais, causa distorções à isonomia, porquanto, como recorda Humberto Theodoro Júnior, a penhora eletrônica sobre saldos bancários pode não representar dano irreparável às empresas sólidas de grande porte, mas geralmente se afigura a ruína de pequenas empresas que dependem dos recursos, muitas vezes em montante modesto, da conta bancária para custear suas despesas operacionais, realizar pagamentos a credores, fornecedores e funcionários, adquirir insu-
mos etc.⁴⁶

Cria-se, assim, uma indesejável situação não isonômica, com base no porte econômico das empresas situadas no polo passivo de uma ação de execução fiscal, conferindo tratamento mais benéfico (de menor onerosidade) justamente àquelas que possuem maior capacidade econômica, em contraste inclusive com as diretrizes constitucionais.

Não há de se olvidar o agravamento desses severos efeitos causado pelas deficiências do próprio sistema pelo qual se opera a penhora eletrônica (“Bacen-Jud”), tais quais a multiplicação do bloqueio em diferentes contas do executado, não sendo raras as vezes em que o montante bloqueado ultrapassa o próprio limite do valor a ser penhorado, bem como a infundada demora na sua liberação, quando autorizada pelo juiz da execução⁴⁷.

Com essas considerações sobre os efeitos da penhora eletrônica sobre o executado, torna-se de hialina clareza que a constrição de bens e direitos do devedor, inclusive a penhora dos ativos financeiros, é medida excepcional, extraordinária e extremamente gravosa, cuja utilização se justifica apenas quando esgotados outros meios menos onerosos para se garantir o crédito tributário. Isto porque, com uma única decisão do juiz da execução, atinge-se todo o universo econômico-fi-

⁴⁴ Cf. MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. “Os princípios informadores do Direito do mercado financeiro e de capitais”. *Aspectos atuais do Direito do mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 268.

⁴⁵ Também contra a pessoa física a penhora eletrônica pode configurar grave medida de opressão, bloqueando, inclusive, recursos financeiros decorrentes de verbas remuneratórias de caráter alimentar. Neste caso, haveria restrição ao próprio direito à vida.

⁴⁶ Cf. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil - Processo de execução e cumprimento de sentença, processo cautelar e tutela de urgência*. Volume II. 47ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 313.

⁴⁷ Cf. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil - Processo de execução e cumprimento de sentença, processo cautelar e tutela de urgência*. Volume II. 47ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 309, nota de rodapé 78.

nanceiro de um indivíduo, impedindo que este realize quaisquer operações jurídicas e bloqueando toda espécie de negócios jurídicos daquele⁴⁸.

Em outras palavras, só se admitem tais restrições (que não são poucas) a direitos fundamentais de contribuintes quando forem justificadas em nosso sistema positivo, isto é, quando passarem pelo exame da proporcionalidade, sob pena de consistir tal medida estatal em verdadeira violação a direitos fundamentais⁴⁹.

Daí por que discordamos de Hugo de Brito Machado quando afirma que o art. 185-A do Código Tributário Nacional, em razão do conteúdo de suas normas ser típico de Direito Processual, deveria ter sido introduzido na Lei de Execuções Fiscais, e não no Código Tributário Nacional⁵⁰. É que o conteúdo do referido artigo não trata de mera regra processual, mas de verdadeira garantia do contribuinte e limitação ao poder estatal no âmbito das execuções fiscais.

Com efeito, a regra contida no art. 185-A do CTN é o resultado de uma ponderação de princípios pelo legislador complementar, pela qual se permitiu, dentro de uma relação jurídica entre Estado e contribuinte, a promoção da praticabilidade e da eficiência da arrecadação, ainda que implicasse restrição aos direitos à liberdade, à propriedade, à intimidade e à livre-iniciativa, somente naqueles casos excepcionais em que, não oferecidos bens à penhora pelo executado, não tenha logrado êxito o procurador fazendário em encontrar bens disponíveis para garantia do juízo.

Apenas nesta situação específica é que a restrição tão severa a direitos fundamentais do executado se demonstra não excessiva e proporcional perante a finalidade de garantir o crédito tributário. E se em face desta decisão do legislador não cabe mais questionar a utilização da penhora eletrônica no âmbito fiscal⁵¹, convém ressaltar que sua utilização somente poderá se dar conforme positivada, isto é, só será permitida se esgotados todos os demais meios que impliquem menor restrição a direitos fundamentais, e nunca imediatamente, como preferência para o gravame judicial.

Não deixa de ser, pois, uma regra jurídica especial⁵² aplicável no âmbito das execuções fiscais, razão pela qual deve prevalecer sobre a regra do art. 655-A, introduzida pela Lei nº 11.382/2006, aplicável no âmbito das execuções civis.

Tal interpretação não advém simplesmente da existência de disposição expressa na Lei de Execuções Fiscais afirmando, em seu art. 1º, a subsidiariedade

⁴⁸ Cf. MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, p. 703.

⁴⁹ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 110.

⁵⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 268.

⁵¹ Não olvidamos que a própria regra do art. 185 poderia, em si, ser objeto do exame de proporcionalidade. Contudo, as condições impostas por aquela regra para a utilização da penhora eletrônica nas execuções fiscais, isto é, como medida última e excepcional para se garantir o Erário público, parece torná-la medida interventiva proporcional, e, assim, não viola direitos fundamentais.

⁵² Cf. MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2010, p. 654.

das normas jurídicas contidas no Código de Processo Civil⁵³, mas, como explica Simone Costa Barreto, é imposição do próprio princípio da isonomia, porquanto os executados pelo Fisco não se encontram nas mesmas condições que os demais executados (por exemplo, nas execuções cíveis e trabalhistas), principalmente porque o título executivo que autoriza a execução fiscal não está fundado em nenhum ato de manifestação do executado, para garantir-lhe liquidez e certeza, pois estas são presumidas nas certidões de inscrição em Dívida Ativa, sempre em prejuízo do contribuinte⁵⁴.

Portanto, toda ordem de bloqueio judicial, sem que haja o Fisco esgotado todos os meios possíveis e menos onerosos de encontrar bens para a penhora e garantia do crédito tributário (isto é, fora da hipótese prevista pelo art. 185-A), impõe severa restrição a direitos fundamentais do executado, injustificada em nosso sistema jurídico, ou, em outros termos, implica a *violação* desses direitos.

5. Análise da Construção Jurisprudencial do STJ sob o Modelo Teórico Adotado: Aplicação da Teoria dos Direitos Fundamentais

Uma primeira aproximação com a Teoria dos Direitos Fundamentais nos permitiu verificar que o art. 185-A do CTN introduziu uma regra específica para o âmbito das execuções fiscais, pela qual se explicitam os exatos lindes do poder da Administração Pública para garantir a execução por meio da penhora eletrônica: a medida pela qual se ordena o bloqueio eletrônico de bens e direitos de um indivíduo - inclusive de saldos em instituições financeiras - só é proporcional aos fins a que se propõe (eficiência da arrecadação e praticabilidade), em face das restrições de direitos fundamentais que implica, se esgotadas as demais vias de garantia da execução que sejam menos restritivas e onerosas ao contribuinte.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça, a partir do julgamento Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.184.765-PA, ao declarar ser possível a penhora eletrônica “independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exequente”, com fundamento no art. 655-A do Código de Processo Civil, introduziu no ordenamento jurídico nova norma jurídica que vai de encontro à regra positivada no art. 185-A do CTN, sob o argumento de que a *ratio essendi* deste artigo seria “erigir hipótese de privilégio do crédito tributário”, razão pela qual não seria coerente “colocar o credor privado em situação melhor que o credor público”.

Como se vê, com esta decisão, resultado de uma interpretação (inconstitucional) do Código Tributário Nacional, da Lei de Execução Fiscal e do Código de Processo Civil, cujos efeitos vinculantes repercutirão em todos os tribunais pátrios, nada mais fez o STJ do que criar uma medida interventiva sobre direitos fundamentais, razão pela qual é possível aplicar sobre ela o exame da proporcionalidade.

⁵³ “Art. 1º 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.”

⁵⁴ Cf. BARRETO, Simone Costa. “Penhora ‘on line’. Lei de Execuções Fiscais e Código de Processo civil: antinomia?” In: BARRETO, Aires (org.). *Direito Tributário contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 825.

A decisão merece, antes, algumas ponderações em complementação àquilo que já foi exposto na parte introdutória deste estudo. Parece-nos que na argumentação empreendida pelos Ministros do STJ, buscando justamente preservar a coerência dentro do sistema jurídico, olvidou-se que a interpretação dos enunciados normativos, como adverte Eros Grau, exige a sua contextualização dentro do sistema em que está inserido e o caminhar pelo percurso que se projeta do texto à Constituição Federal⁵⁵.

É que, do art. 655-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais, há um caminho normativo repleto de princípios e regras que não poderiam ter sido desconsiderados pelo aplicador do Direito.

Inicialmente, ignorou-se a própria hierarquia normativa na qual está estruturado o sistema jurídico positivo. Com efeito, para este importa não apenas o conteúdo das normas que o compõe, mas a estrutura (organização) na qual estão ordenados⁵⁶.

Uma vez que o art. 185-A do Código Tributário Nacional foi introduzido por lei complementar, por veicular norma geral de Direito Tributário que dispõe sobre o crédito tributário, com fundamento no art. 146, inciso III, “b”, da Constituição Federal, não poderia uma norma introduzida por lei ordinária amesquinhá-la⁵⁷. Tal hipótese fere, pois, a lógica inerente ao sistema.

Outrossim, a aplicação do art. 655-A do Código de Processo Civil no âmbito das execuções fiscais, eliminando “privilégios” do credor privado em relação ao credor público, como alega o Superior Tribunal de Justiça, acaba por atingir um dos princípios de maior importância do ordenamento jurídico: a isonomia⁵⁸.

A demonstração dessa assertiva exige algumas considerações. A isonomia, como recorda Luís Eduardo Schoueri, não se confunde com identidade, o que implica sua relatividade⁵⁹. Portanto, exige-se, para sua concretização, a eleição de um critério de comparação, o qual servirá como parâmetro para tratar de forma igual todos aqueles que estiverem em situações equivalentes segundo o critério eleito. Desatende-se a isonomia não apenas quando situações iguais - frise-se: em relação a determinado critério - são tratadas de forma diferente, como a discriminação cujo critério que a justifique não se pode identificar⁶⁰.

Não há ofensa à isonomia nos casos em que a discriminação de tratamento a duas situações distintas seja justificada em função do critério escolhido, ao pas-

⁵⁵ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 132.

⁵⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. “Limitações ao poder de tributar”. *Revista de Direito Tributário* nº 62. São Paulo: RT, 1993, p. 115.

⁵⁷ Cf. BARRETO, Simone Costa. “Penhora ‘on line’. Lei de Execuções Fiscais e Código de Processo civil: antinomia?” In: BARRETO, Aires (org.). *Direito Tributário contemporâneo - Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 826.

⁵⁸ Tal é a importância deste princípio que José Souto Maior Borges, em lapidar frase proferida no VIII Congresso Nacional de Direito Tributário, afirmou: “É que a isonomia não está no texto constitucional apenas, em certo sentido, é a Constituição Federal de 1988. Tudo é um. Todos os princípios e normas se reconduzem ao princípio mais originário, o que está no fundo dos fundamentos da Constituição.” (“A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988”. *Revista de Direito Tributário* nº 64. São Paulo: Malheiros, 1994)

⁵⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317.

⁶⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317.

so em que o tratamento isonômico de duas situações que, sob um determinado critério, não sejam iguais, sem que haja uma justificção para aquele tratamento em virtude de algum outro critério, implica desobediência ao referido princípio.

No caso do tratamento diferenciado entre execuções fiscais e execuções cíveis, é plenamente identificável o critério justificador do tratamento não equivalente dispensado à situação dos credores públicos e particulares: a constituição do título executivo. Com efeito, como já se expôs, nas execuções cíveis o título executivo se forma bilateralmente, com a anuência do devedor, consubstanciada expressamente em um documento no qual se reconhece a sua certeza e liquidez, enquanto que nas execuções fiscais o título se forma unilateralmente, materializa-se com a inscrição do crédito em Dívida Ativa pelo Fisco (credor), que culminará na formação do título extrajudicial - Certidão de Dívida Ativa -, que goza de presunção de certeza e liquidez⁶¹.

Como se vê, tratam-se de relações jurídicas bastante diferentes, justificando-se, em certa medida, a penhora eletrônica nas contas bancárias do executado em uma execução civil sem o exaurimento da busca de outros bens pelo credor pelo fato de haver expresso reconhecimento da dívida pelo devedor ou um processo judicial, com as garantias do contraditório e da ampla defesa, e pela ausência de maiores garantias do credor para cobrar seu crédito.

O mesmo não ocorre nas execuções fiscais em que, além de o Fisco gozar de diversos privilégios para a cobrança do crédito tributário, como a própria presunção de liquidez e certeza de que goza o seu título executivo, não há qualquer reconhecimento da dívida pelo devedor. Como ensina Aliomar Baleeiro, um dos privilégios conferidos ao Fisco, peculiar do Direito Tributário, é exatamente a possibilidade de criar seus próprios títulos e instrumentos de crédito⁶².

Por outro lado, inexistente princípio ou critério jurídico que justifique a igualdade de tratamentos entre essas duas situações tão distintas, relações jurídicas tão díspares em sua essência, comuns apenas no que se refere ao *nomen iuris* do polo ativo e passivo da relação: “credor” e “devedor”. Portanto, atribuir tratamento isonômico para estas distintas situações jurídicas não apenas fere a isonomia, como também a própria justiça, da qual, como aduz Klaus Tipke, a igualdade é uma característica essencial⁶³.

Evidencia-se, portanto, que a aplicação do art. 655-A do CPC nas execuções fiscais, o qual permite que a penhora eletrônica se dê imediatamente (sem a necessidade de esgotar as demais vias de garantia do crédito tributário), em vez de preservar a coerência do sistema jurídico, justamente contra ela atenta, porquanto desrespeita regras e princípios de nosso sistema jurídico, insculpidos no bojo do texto constitucional, aumentando as restrições a direitos fundamentais que a

⁶¹ “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

⁶² Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.007.

⁶³ Cf. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

penhora eletrônica já implicaria circunstâncias normais, sem que haja o necessário ônus argumentativo que fundamente essas restrições. Portanto, configura-se tal ato do Superior Tribunal de Justiça como uma verdadeira *violação* a direitos fundamentais do executado.

Em se tratando de violação a direitos fundamentais (e não de restrição fundamentada daqueles direitos), impõe-se a imediata cessação da intervenção estatal (o ato do Poder Público, no caso, do Superior Tribunal de Justiça) e de seus efeitos, com o reconhecimento da inaplicabilidade do art. 655-A do Código de Processo Civil na seara fiscal, bem como da necessidade de se cumprirem os requisitos do art. 185-A do Código Tributário Nacional antes de ser possível o bloqueio de bens e direitos do executado.

É interessante notar que, ainda que houvesse fundamentos jurídicos que materialmente fossem capazes de justificar a aplicação do art. 655-A do CPC nas execuções fiscais, a medida interventiva do STJ - utilização dos efeitos dos recursos especiais representativos de controvérsia para introduzir nova norma jurídica, geral e abstrata, em afronta literal à regra específica sobre o tema - também se mostraria medida violadora de direitos fundamentais.

Basta aplicarmos o exame da proporcionalidade sobre essa medida para verificar que inexistente um equilíbrio entre a finalidade buscada e a intensidade das restrições a direitos fundamentais que foram causadas pelo meio escolhido.

A identificação do fim almejado já foi realizada em diversos pontos deste artigo: a praticabilidade e a eficiência da arrecadação. Cumpre, agora, enunciar as restrições mais significativas decorrentes do meio adotado para perseguir esse fim, sem ignorar aqueles já apontados anteriormente (que agora não contarão com sua justificativa positivada) e a possível identificação de outros, para aí sim proceder ao exame da proporcionalidade.

A primeira restrição identificável é em relação à segurança jurídica, direito materialmente fundamental em nossa Constituição. Isto porque, como ensina Humberto Ávila, as disposições normativas estabelecidas pelo Poder Legislativo agem como um limite externo à atividade do Poder Judiciário, exigindo atuação judicial adstrita aos comandos originários do Poder Legislativo, consectário natural, inclusive, dos princípios constitucionais da legalidade (art. 5º) e da separação dos poderes (art. 2º), devendo servir como pontos de referência para a aplicação do Direito, que será, portanto, vinculada àquelas⁶⁴.

Não é, entretanto, o que ocorreu. Sob o pretexto de conferir coerência ao ordenamento jurídico, ignoraram-se não apenas princípios constitucionais, como regras jurídicas válidas que disciplinam especificamente as execuções fiscais.

Novamente, de grande pertinência são os escólios de Eros Grau. Conquanto negue veementemente a existência de uma única resposta correta (verdadeira) para cada caso concreto, o ex-Ministro do STF e Professor Titular aposentado da USP repudia a possibilidade de o intérprete autêntico produzir normas livremente, devendo este sempre se vincular aos textos (enunciados prescritivos) de Direito que interprete, em especial os que vinculam princípios⁶⁵.

⁶⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 616.

⁶⁵ Cf. GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 206.

E mesmo aqueles que veem a inesgotabilidade como um axioma da interpretação identificam no texto jurídico-positivo, igualmente, um verdadeiro limite a esta atividade. Qualquer ingresso em seu conteúdo há de se iniciar no texto positivo, nele se conduzir, bem como se pautar pelas diretrizes do sistema⁶⁶. Daí ser possível inferir que a atuação do Poder Judiciário que ignore os princípios e regras positivados pelo Poder Legislativo - e, portanto, não observe o limite externo de sua atuação - restringe o princípio da segurança jurídica.

Também a inobservância do sistema positivo e sua coerência interna implica restrição à isonomia. Com efeito, as noções de sistema jurídico e de igualdade estão umbilicalmente cingidos. Das lições de Luís Eduardo Schoueri extraímos que aplicação consistente dos princípios e critérios de discriminação escolhidos pelo Poder Legislativo é medida que se impõe para não incorrer em arbítrio⁶⁷.

E, sob o risco da redundância, não apenas o legislador ordinário deve se pautar pelo sistema jurídico como um todo - ou seja, uma unidade coerente, consistente e harmônica - como também o intérprete e o aplicador do Direito. Neste sentido as lições de Klaus Tipke, para quem a incoerência leva a infrações da isonomia⁶⁸.

Com a identificação dos elementos que serão sopesados no exame da proporcionalidade, passaremos a aplicá-los para verificar se a introdução de norma jurídica introduzida pelo Poder Judiciário, mais gravosa ao executado e contrária a enunciados prescritivos vigentes para promover maior eficiência da arrecadação e praticabilidade, viola direitos fundamentais ou não.

O primeiro exame que a regra da proporcionalidade impõe é o da adequação. Seria o ato do Poder Judiciário adequado para promover, em algum grau, maior eficiência da arrecadação e praticabilidade? Não parece haver dúvidas de que o meio escolhido é adequado para alcançar sua finalidade, na medida em que introduziu norma permissiva à utilização da penhora eletrônica sem esgotar outros meios de garantir a execução fiscal, o que certamente aumenta a praticabilidade e a eficiência da arrecadação. Vale recordar que, para o exame da adequação, basta que a medida seja idônea, no momento em que for escolhida, para promover, ao menos abstratamente, o fim desejado⁶⁹.

Uma vez adequada, cumpre indagar se a medida é necessária para a promoção do fim perseguido, isto é, se não existe outro meio apto a atingir igualmente aquele fim, sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados⁷⁰.

⁶⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 194.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 274.

⁶⁸ Cf. TIPKE, Klaus. "Sobre a unidade da ordem jurídica tributária". In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (cords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

⁶⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 170-172.

⁷⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 172.

Neste ponto, parece que o meio escolhido pelo Poder Judiciário para introduzir nova norma jurídica com o escopo de disciplinar as execuções fiscais, permitindo a imediata utilização da penhora eletrônica para garantir o Erário público, de forma contrária aos enunciados prescritivos, não é aquele que, dentre todos os idôneos para promover o mesmo fim, restrinja o menos possível direitos fundamentais, tanto sob um aspecto formal quanto material.

Conforme o escólio do saudoso Geraldo Ataliba, a teoria da divisão do poder impõe que o exercício dos poderes estatais seja exercido por órgãos distintos e independentes entre si. Assim, distintos são os órgãos prepostos a edições de normas gerais (Poder Legislativo), a providências concretas nos limites consentidos pelas normas gerais (Poder Executivo), e à aplicação das normas gerais (Poder Judiciário)⁷¹. Neste sentido, Ricardo Guastini preleciona que, em função da separação e especialização dos Poderes, a jurisdição está, em princípio, reservada aos juízes e vedada ao legislador, bem como a legislação está reservada ao legislador e vedada aos juízes⁷².

Desta forma, sob um aspecto formal, é fácil perceber que, fosse necessária a reforma da sistemática das execuções fiscais, haveria outros meios igualmente eficazes para introduzir novas normas jurídicas no ordenamento jurídico, que gozam de maior legitimidade e aceitação popular, respeitando a tripartição de Poderes e o Estado Democrático de Direito. No caso, os Ministros do Superior Tribunal de Justiça não se limitaram a aplicar a lei dentro dos limites semânticos das normas gerais positivadas pelo Poder Legislativo e, ao fazer isso, invadiram a prerrogativa legiferante deste. Não passando, portanto, pelo teste da necessidade, o ato do Poder Público é excessivo e deverão cessar seus efeitos.

Aqui, faz-se necessário um breve esclarecimento: não buscamos, com o que foi exposto, amesquinhar a função dos recursos representativos de controvérsia, cuja importância na promoção da unificação da aplicação da lei federal e de economia processual são inquestionáveis⁷³. Contudo, não é aceitável que, dispondo de diversos outros meios legais para realizar seu fim, se escolha justamente um que viole direitos fundamentais, mais uma vez em prejuízo do contribuinte.

Sob um aspecto material, o conteúdo da norma introduzida pelo Superior Tribunal de Justiça igualmente não se mostra necessário ao fomento de seu fim. Isto porque, das várias formas de se garantir a execução fiscal, permitiu a aplicação imediata justamente da mais gravosa. Tal assertiva é facilmente perceptível ao analisar o art. 11 da Lei de Execução Fiscal, no qual, na ordem de preferência da penhora de bens, os direitos do executado (inclusive aqueles referentes a valores depositados em instituição financeira) se encontram ao final (inciso VIII). Também sob esta perspectiva, a medida adotada pelo STJ não passa pelo exame da proporcionalidade.

⁷¹ Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 50-51.

⁷² Cf. GUASTINI, Ricardo. *Distinguendo: estudos de teoria e metateoria del Derecho*. Barcelona: Gadsa, 1999, p. 239.

⁷³ Cf. THEÓDORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil - Teoria geral do Direito Processual Civil e processo de conhecimento*. Volume I. 53ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012, pp. 703-704.

Por fim, ainda que fosse necessário, certamente encontraria óbices intransponíveis no que tange à proporcionalidade em sentido estrito. Com efeito, em que pese a importância de se garantir o crédito tributário e aumentar a praticabilidade e a eficiência da arrecadação, a intensidade de restrição a diversos direitos fundamentais que a adoção do meio escolhido para a sua realização impõe, em qualquer cenário, parece superar a valia do fim almejado.

Portanto, evidencia-se que o meio adotado pelo Poder Judiciário para aumentar a garantia dos créditos tributários e aumentar a eficiência da arrecadação, bem como “eliminar o tratamento favorecido conferido ao credor privado” nas execuções, implica a violação de direitos fundamentais, o que até hoje produz efeitos vinculantes em relação aos tribunais pátrios. É necessário, pois, que o Superior Tribunal de Justiça reconsidere a questão e, com base em fundamentos do próprio sistema jurídico positivo, afaste medidas que, sobre promover um aumento da praticabilidade e da eficiência arrecadatória do Estado, implique injustificáveis violações aos direitos fundamentais dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

6. Conclusões

A penhora eletrônica impõe severas restrições a diversos direitos fundamentais daquele contra quem recai o bloqueio de bens e direitos, daí por que se trata de medida fortíssima, e de caráter excepcional, de garantia do crédito tributário, somente permitida após esgotados todos os demais meios de garantir a execução, nos termos do art. 185-A do Código Tributário Nacional.

Com o advento da Lei nº 11.382/2006 e os incessantes pleitos da Fazenda Pública de aplicação do art. 655-A no âmbito fiscal, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, desconsiderando o enunciado prescritivo da regra do art. 185-A do CTN, pela possibilidade de aplicação imediata da penhora eletrônica nas execuções fiscais, sem que haja o esgotamento das outras vias para localização de bens do devedor.

Esta solução, largamente difundida nos tribunais pátrios, realmente é de grande praticidade e utilidade à Fazenda Pública, fortalecendo substancialmente a eficiência dos meios arrecadatários do Estado.

Contudo, sob a perspectiva da Teoria dos Direitos Fundamentais, a medida adotada pelo STJ - decisão em recurso especial representativo de controvérsia - não é meio idôneo para introduzir norma jurídica que desprestigia o sistema jurídico brasileiro e, ao mesmo tempo, implica restrições severíssimas a direitos fundamentais do executado que, por carecerem de justificação no texto positivo, configuram-se verdadeiras violações àqueles direitos.

Faz-se necessário, portanto, que o Superior Tribunal de Justiça reconsidere os pressupostos e limites para a aplicação da penhora eletrônica nas execuções fiscais, prestigiando o sistema jurídico pátrio, e impeça que se continue a violar direitos fundamentais de contribuintes e de não contribuintes, ocupantes do polo passivo da obrigação tributária, em prol unicamente da voracidade arrecadatória do Estado.

Não se pode admitir, em hipótese alguma, que o custo da eficiência da arrecadação de tributos seja a violência e a opressão contra o contribuinte.