

A GARANTIA EM EXECUÇÕES FISCAIS: a primazia dos princípios processuais constitucionais dos contribuintes face à discricionariedade fazendária

THE COURT GUARANTEE IN TAX FORECLOSURES: the primacy of taxpayers' constitutional and procedural rights against the arbitrariness of the Treasury Department.

Juan Mello da Silva¹

RESUMO

Ao examinar a evolução e a interpretação processuais na doutrina, este artigo busca relacionar o procedimento de execução fiscal – mais especificamente a garantia do Juízo – com os princípios que regem o Processo Civil. Por essa investigação, busca-se dirimir a arbitrariedade proposta à Fazenda na aceitação da garantia da execução fiscal, celebrando o fenômeno de humanização das execuções.

Palavras-chave: Execuções fiscais. Garantia. Preferência ao dinheiro. Humanização de execuções fiscais.

ABSTRACT

By examining the evolution and interpretation of procedural doctrine, this article seeks to relate the tax foreclosures procedure – more specifically the court guarantee – with the principles that govern the Civil Procedure. Through this investigation, was seek to settle the arbitrariness given to the Treasury in accepting or not the security of

¹ Graduando em Direito na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e membro associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Contato: juan.mds@hotmail.com
Artigo recebido em 17/11/2022 e aprovado para publicação em 16/01/2023.

the tax foreclosure, acknowledging the phenomenon of humanization of tax foreclosures.

Keywords: Tax foreclosures. Guarantee. Preference to cash. Humanization of tax foreclosures.

1 INTRODUÇÃO

No período do segundo pós-guerra, especialmente a partir de fevereiro de 1945 a 1952, emergiu o conjunto de reações aos regimes totalitários vividos na segunda guerra mundial. Mais enfaticamente na Europa, ocorreu o surgimento do ideal de neoconstitucionalismo – cujo marco é a promulgação da Lei Fundamental de Bonn, a Constituição Alemã, em 1949, assim como a Constituição Italiana, em 1947 (SOUZA NETO; SARMENTO, 2012). Ainda, esses dois movimentos serviram como base para a promulgação dos mesmos ideais renovadores para encerrar os regimes do Salazarismo e do Franquismo, em Portugal (1947) e na Espanha (1949), respectivamente (HOBSBAWN, 1995).

Os movimentos europeus da segunda metade do século XX trouxeram, então, muito além dos moldes democráticos, determinadas garantias e direito humanos. Mais tarde, no curso da história, o Ocidente adotou a valorização das garantias processuais na maioria das constituições promulgadas posteriormente. A adoção dos valores neoconstitucionais, cujas normas continham vultoso valor humanista, fortaleceu a atenção dada aos dispositivos capazes de tutelar essas normas. Nesse contexto, as normas relativas ao processo judicial

também ganharam novas formas, consubstanciadas, portanto, nos valores que resguardavam os direitos e as garantias fundamentais dos processados: respeito à dignidade humana, direitos iguais às partes para produção de provas, defesa – celebrando o amplo contraditório – e que as decisões, e o processo como um todo, possam traduzir às partes aquilo que lhes pareça justo (COMOGLIO, 2004).

Diante disso, as garantias fundamentais do processo receberam importância e atenção também na doutrina nacional. Surgiu, assim, a concepção de que o Direito não deve tão somente produzir decisões justas, mas deve ser ele mesmo um meio justo para a obtenção do que é de direito – sendo considerado um meio justo para um fim justo. É como também interpreta Leonardo Greco ao entender que o processo judicial – por ser uma relação jurídica *“plurissubjetiva, complexa e dinâmica”* – deve seguir o próprio rito de maneira a submeter-se e respeitar a dignidade humana, especialmente das partes. Mais especificamente, o rito processual a ser seguido deve assegurar e adotar às partes interessadas ampla defesa e equilibrada participação, isenção do Juízo – ideias importantemente consubstanciadas no devido processo legal e na isonomia, respectivamente (GRECO, 2005, p. 225-286). Esse ideal, trazido preliminarmente pela academia jurídica, recebeu reserva no texto constitucional, no artigo 1º, inciso III, em que elenca a dignidade da pessoa humana como um fundamento da República e o devido processo legal como uma garantia da pessoa humana (art. 5º, inc. LIV, BRASIL, 1988).

De forma inequívoca, o processo de execução fiscal está intimamente ligado à teoria geral do processo – muito embora possua suas peculiaridades e o fato de que está imiscuído ao Direito Tribu-

tário.

Sendo assim, neste artigo buscou-se, por revisão bibliográfica, aliar a execução fiscal aos princípios e garantias constitucionais, notadamente do devido processo legal, ao trazer para dentro dos procedimentos fiscais a humanização da execução propagada pela constitucionalização do Processo Civil. Esse novo prisma executório, portanto, oportunizaria ao contribuinte garantir a execução da maneira que lhe fosse menos onerosa, ao retirar a imperiosa anuência da Fazenda com o modo de garantia, desde que fossem mantidas a liquidez e segurança do pagamento.

2 A EXECUÇÃO FISCAL E A GARANTIA DO JUÍZO

O rito do processo de execução fiscal pode ser definido, resumidamente, como aquele instrumento pelo qual a Fazenda de um determinado ente federativo realiza a cobrança dos débitos provenientes de tributos. Esse é um instrumento de execução diferenciado no ordenamento brasileiro disciplinado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, com execução de quantia certa contra devedor solvente, fundado em título extrajudicial. O título que embasa e inicia o processo de execução é a Certidão de Dívida Ativa, geralmente emitido pela Fazenda, pelo qual esta se torna titular de um direito de cobrança, prestacional, ensejando a judicialização quando do inadimplemento (PAULSEN, 2015).

Desse modo, para que o Contribuinte possa se defender, é necessário que ofereça uma ação autônoma, os Embargos à Execução

Fiscal. No entanto, de acordo com o artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, entende-se que a garantia da execução fiscal – no montante equivalente à dívida corrigida – é requisito para a admissibilidade dos embargos. Como se vê no parágrafo primeiro do referido artigo: “*Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução*” (Brasil, 1980, destaque nosso).

A garantia, dessa maneira, trata de afiançar o juízo de que o valor do débito discutido nos embargos será satisfeito, se houver eventual confirmação do montante cobrado. Além disso, a Lei de Execuções Fiscais, no bojo de seu nono artigo, elucida maneiras em que o Contribuinte poderá agir para garantir o juízo, *in verbis* (Lei 6.830, artigo 9º):

Efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; oferecer fiança bancária; nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

Ainda, enumera o artigo 11 da Lei que rege a Execução Fiscal um rol preferencial das garantias, nesta ordem: dinheiro; título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; pedras e metais preciosos; imóveis; navios e aeronaves.

Nesse sentido, com a necessidade de garantia da Execução Fiscal aliada à ordem preferencial estabelecida, tem-se que é necessário que se faça, preferencialmente, depósito em dinheiro e, necessariamente, na quantia do débito declarado nos autos da Execução.

3 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

Muito embora a Lei de Execuções Fiscais tenha sido criada para oferecer efetividade ao resgate de créditos da Fazenda Pública – celebrando o princípio da satisfação do direito do credor – essa busca encontra limitações irrenunciáveis: as garantias constitucionais do processo e os direitos fundamentais dos contribuintes, as quais advêm do que a doutrina denominou de *Constitucionalização do Processo Civil*.

Nesse fenômeno, os doutrinadores elencam uma maior observância do legislador aos direitos e garantias fundamentais dos jurisdicionados. Por isso, essa maior preocupação do Poder Legislativo em tornar o Processo em um meio de concretização das garantias dispostas na Constituição Federal tornou a valorar os princípios nela contidos. Dentre eles, destaca-se o devido processo legal substantivo (MARIONI, 2015), o qual, em sua roupagem material, atua como uma ferramenta garantidora de direitos, que tem por objetivo supremo defender os jurisdicionados contra normas e entendimentos opressivos – do qual, ainda, podem ser extraídos os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Assim, conjuntamente, buscarão por um equilíbrio entre o exercício do poder estatal e a preservação dos direitos fundamentais do cidadão – ou, para o objeto deste estudo, o Contribuinte – diante de eventual arbitrariedade, seja estatal, judicial ou legislativa. Assim, o devido processo legal material busca adequar os meandros legisla-

tivos ao Direito, com o senso de justiça e efetividade, conforme o Ministro Carlos Velloso manifestou no seu voto nos autos da ADI nº 1.511-7/DF:

Due process of law, com conteúdo substantivo – *substantive due process* – constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (*reasonableness*) e de racionalidade (*rationality*), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexos com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, *due process of law*, com caráter processual – *procedural due process* – garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa.

Com isso, é notório que o viés substantivo do devido processo legal não permitiria que fosse recepcionada norma que impõe preferência entre diferentes modelos de garantia, com iguais capacidades de liquidez, embora o primeiro na ordem preferencial oferte maiores danos ao Contribuinte. Observa-se, portanto, que não há nexos evidente entre a preferência ao depósito em dinheiro e a satisfação do crédito tributário, de modo que outros meios ofereceriam a mesma segurança de pagamento – objetivo principal da garantia; além disso, é perceptível frontal desacordo entre a referida norma e a razoabilidade, dado o dano causado ao devedor.

Por outro lado, reconhece-se a necessidade do Estado em arrecadar os fundos inadimplidos, com vistas a garantir um extenso rol de direitos básicos de todos os cidadãos. No entanto, não obstante a opção legislativa de apoiar a Fazenda Pública no resgate de créditos, não se pode olvidar que em um Estado Democrático de Direito há,

inequivocamente, o império da isonomia – um de seus princípios mais caros na ordem constitucional. Esse princípio, dentro do Processo Civil e de sua acepção formal, trata de ofertar igualdade às partes litigantes, tratando os iguais como tais e os desiguais na medida de sua desigualdade. Ademais, o referido conceito de igualdade é trazido ao processo para assegurar aos litigantes a paridade de tratamento, dos meios de defesa, aos deveres e aos ônus.

No contexto aqui analisado, vê-se que a Lei de Execuções Fiscais elencou numerosos privilégios em prol da Fazenda Pública, sob o Princípio da Utilidade do Processo. Por ele, entende-se que o processo deve ser o meio adequado, eficiente, rápido e proveitoso para que o credor possa receber o que lhe é de direito, *com o menor dano ao vencido*.

É uníssono entre a doutrina que foi intenção do legislador promover uma série de privilégios à Fazenda em detrimento dos particulares, notadamente em que há uma espécie de tratamento desigual entre as partes. É possível reconhecer, após breve pesquisa sobre o tema, que a lei de execuções fiscais é alvo de intensos questionamentos no que tange a sua compatibilidade com as garantias expressas na Constituição Federal de 1988, bem como com os princípios processuais, conforme também propõe Sundfeld:

A execução fiscal coloca-nos diante de um problema teórico, qual seja, o de compreender em que medida é lícito e legítimo que ela exista com as características processuais que, segundo a lei, se revestem. Há ou não desequilíbrio no tratamento das partes, quais sejam, a exequente pública e o executado do crédito público? Esse desequilíbrio viola os valores

constitucionais, como o princípio do devido processo legal ou o direito de propriedade privada? (SUNDFELD, 2003, p. 19)

Tem-se, então, que a adoção de extensos privilégios concedidos à Fazenda pela lei de execuções fiscais está distintamente afastada dos objetivos perseguidos pela Carta Magna brasileira, especialmente quando se discute o devido processo legal e a isonomia. Cabe ressaltar, ainda, que tais princípios possuem análise mandatória, de modo que devem ser sempre considerados no caso concreto, com exceção dos casos em que seja necessário diminuir a proteção judicial, a fim de manter a existência do Estado ou a ordem democrática (ALEXY, 1997).

Sabe-se, à vista disso, que a execução fiscal não possui poderes para, sozinha, determinar ou sequer contribuir com o desmantelamento da ordem democrática ou estatal e, assim, que a recuperação de créditos tributários não poderia ensejar a desconsideração dos princípios constitucionais frente às regras estabelecidas na LEF. Em interpretação mais extensa, se a lei 6.830 fosse considerada como uma expressão do princípio da supremacia do interesse público, ainda não poderia haver ponderação suficiente para apagar os direitos processuais contidos na Constituição, a liberdade de exercício de atividade econômica, a isonomia, o devido processo legal, e tantos outros princípios frente a necessidade de *“exação tributária mais célere”*. Mais do que isso, a aplicação do Princípio da Utilidade para o credor não possui o condão de criar um tratamento discriminatório e arbitrário, ainda que em nome do interesse público (PACHECO, 2017). Nessa esteira, não é possível admitir que o Estado, em sede

das Execuções Fiscais, possa assumir papel precipuamente autoritário, ignorando a viabilidade econômica do contribuinte.

Ademais, destaca-se que o referido instituto está positivado no sétimo artigo do Código de Processo Civil e transita por todo o ordenamento, sendo imperativo por todo o curso processual. Por essa razão, acredita parcela da doutrina (THEODORO JUNIOR, 2017, p.5) que a isonomia *“chega, mesmo, a impor ao juiz o dever funcional de assegurar, sempre, às partes ‘igualdade de tratamento’, enquanto tramitar a causa em juízo”*.

Diante disso, é possível concluir que o Juiz possui o dever intransponível de examinar se estão sendo observados os direitos e as garantias das partes. Cabe ao magistrado, de ofício, verificar se as garantias fundamentais, que são pressupostos do processo, estão sendo respeitadas.

4 A ARBITRARIEDADE FAZENDÁRIA QUANDO DO ACEITE DA GARANTIA

Como aduzido anteriormente, a garantia da execução fiscal é a condição para o oferecimento dos embargos – procedimento pelo qual o contribuinte fará sua defesa. No entanto, o que é percebido em ampla pesquisa doutrinária é a intransigência do Fisco para aceitar inicialmente a garantia ou substituí-la. Ocorre, outrossim, que a resistência fazendária está amparada em diplomas gerais, como no artigo 835 do Código de Processo Civil e no artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais.

O argumento do Fisco para contrapor a submissão da garantia, seja pela forma como for, trata-se da capacidade de liquidez e facilidade de conversão em pecúnia do título apresentado. O que é verossímil, de modo que pode haver vultosa dificuldade – ou até impossibilidade – de se realizar tal conversão. No entanto, o mesmo não pode ser inferido para o seguro garantia, carta de fiança bancária ou, por último, imóveis do contribuinte. Muito embora seja inequívoca a liquidez e conversão desses títulos, a resistência ao aceite tende a se manter.

E, por essa razão, com base no entendimento que a garantia só pode ser acostada aos autos com a anuência da Fazenda, exige-se, geralmente, com fundamento no rol de preferências da LEF, a garantia por depósito em dinheiro, no montante integral do débito. Não é necessário explicitar, então, que o depósito em dinheiro do montante exigido pelo Fisco trará consideravelmente maior perda em custo de oportunidade para o contribuinte quando comparado ao seguro garantia, por exemplo, que possui menor valor, mas com a mesma capacidade de liquidação pela seguradora contratada.

De todo modo, muito embora seja possível encontrar importantes avanços julgados pelo Superior Tribunal de Justiça que tangenciam o tema, como a substituição da garantia, os acórdãos ainda são restritivos à manutenção preferencial do dinheiro. No REsp nº 1.637.094, por unanimidade, entendeu a 2ª Turma da Corte Superior que é possível a troca de fiança bancária pelo seguro garantia, ainda que já tenha ocorrido anterior substituição, após analisada a liquidez da nova garantia ofertada. De acordo com a executada, a manutenção da fiança bancária tinha o custo cinco vezes maior que

o custo do seguro garantia – enquanto, para a Fazenda, a garantia de adimplemento é a mesma. No entanto, salientou o acórdão que há vedação de substituição de dinheiro depositado judicialmente por fiança ou seguro garantia, em razão do entendimento da Primeira Seção nos EREsp 1.077.039/RJ, mantendo a arbitrariedade fazendária.

Nesse sentido, é possível compreender que, restando o entendimento de que a Fazenda possui a última palavra sobre a garantia ofertada – e que o fará exigindo o depósito integral em dinheiro – há frontal violação do princípio da menor onerosidade do contribuinte. Por ele, busca-se garantir segurança mínima ao executado, de modo que possa sustentar sua sobrevivência em condições dignas, manter sua existência – para o caso de Pessoas Jurídicas – e possa também exercer livremente sua atividade econômica e seu direito de propriedade sem desnecessárias constrições, de ser tratado igualmente quando em Juízo – ainda se, e especialmente quando, estiver em litigância com o Estado. Além disso, a aplicação de tal entendimento não pode ocorrer indiscriminadamente, mormente em hipóteses na qual o contribuinte, antes mesmo de qualquer iniciativa do credor, oferece a garantia ao Juízo com liquidez e conversão pecuniária possíveis e críveis – solenizando que o contribuinte deseja discutir seus débitos de boa-fé.

Para além disso, a proposição de que a Fazenda possui a palavra final sobre a garantia da execução fiscal, ou de que o dinheiro é a absoluta prioridade no rol dos bens visados para a satisfação do crédito exequendo, tem, jurisprudencialmente, feito com que os Tribunais bloqueiem os ativos financeiros imediatamente via SIS-

BAJUD. O bloqueio, assim, pode trazer transtornos graves, como o impedimento de pagamento de salários ou, ainda, de impossível reparação, como a perda de relevante e momentânea oportunidade de investimento corporativo.

Por essa razão, para efeitos deste trabalho, entende-se que o princípio da menor onerosidade é imperioso nas execuções fiscais. Esse princípio segura que a satisfação do crédito tributário não ultrapasse os limites impostos pela onda de constitucionalização das execuções aduzida, isto é, os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Por isso, a satisfação do crédito pode e deve ocorrer, desde que assim aconteça com o menor encargo possível ao devedor, além daquele necessário. Assim também entende a jurisprudência dominante, ao interpretar a menor onerosidade na satisfação do crédito, com a última palavra sobre a garantia, como já se manifestou o Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1) em 17.05.2013, por meio da AGA 76443.

Com isso, sendo considerado o princípio da menor onerosidade como cogente e não mera faculdade da execução fiscal, não há motivo para exigir a garantia da forma mais onerosa possível, com a mesma capacidade de conversão e liquidez que outras opções podem oferecer. Nessa toada, caso a Fazenda tenha a última palavra sobre a garantia e assim o exija necessariamente com o depósito monetário, restará violado o princípio da menor onerosidade, consagrado no artigo 805 do CPC, o qual dispõe que a execução deve ser promovida *“pelo modo menos gravoso para o executado”*, cabendo ao executado indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos quando alegar que tal medida escolhida é a mais gravosa.

Nesse sentido, conforme elucida o artigo 805 do Código de Processo Civil, o princípio da efetividade da tutela executiva cria ao executado o ônus de indicar opções mais eficazes e menos onerosas, caso alegue a existência de medida dispendiosa e/ou danosa, como constata a Superior Tribunal de Justiça (STJ, REsp 1.268.998/RS). Por isso, entende a correta jurisprudência que a conduta do Juízo, nos casos em que a Fazenda rejeitar a garantia oferecida de antemão, deve ser ponderado a garantia apresentada, juntamente à conveniência e à potencial onerosidade de rejeitá-la, como no julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. OFERECIMENTO DE CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA PARA FINS DE GARANTIA DA EXECUÇÃO FISCAL. RECUSA DO CREDOR E INDEFERIMENTO PELO JUÍZO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE ATESTA A IDONEIDADE DA GARANTIA E A AUSÊNCIA DE RISCO OU PREJUÍZO AO CREDOR. ALTERAÇÃO DO QUADRO FÁTICO DELINEADO QUE DEMANDA REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ.

(...)

5. Todavia, na situação em que o devedor oferece, antes de qualquer iniciativa do credor, a carta de fiança à penhora, não se pode aplicar, de maneira direta, o entendimento de que a penhora de dinheiro mediante bloqueio de valores em conta-corrente tem prioridade absoluta sobre o oferecimento de qualquer outro bem. Trata-se de uma hipótese em que é necessário o juízo, ponderando os elementos da causa, apreciar o bem oferecido pelo devedor e checar a conveniência de acolhê-lo ou rejeitá-lo.

6. “Conquanto o regime das Leis 11.232/2005, 11.280/2006 e 11.386/2006 tenha atribuído mais

força ao Estado em sua intervenção sobre o patrimônio do devedor, não resta revogado o princípio da menor onerosidade disciplinado no art. 620 do CPC. Não é possível rejeitar o oferecimento de fiança bancária para garantia de execução meramente com fundamento em que há numerário disponível em conta corrente para penhora. (REsp 1.116.647/ES, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 15/3/2011, DJe 25/3/2011.)

Como exposto acima, apesar de ser possível se determinar o depósito em dinheiro como garantia em algumas situações, o princípio da menor onerosidade continua vigente e não pode ser afastado, de modo que tal preceito visa *“humanizar a atividade executória”*, cujo objetivo é cuidar das medidas constritivas ao patrimônio do executado sejam limitadas *“ao estrito necessário e suficiente para solver a dívida”*, como muito bem ressaltado por Araken de Assis (2016). Esse autor observou a latente necessidade de se refrear o intento de executar o patrimônio do devedor, na figura de seus bens.

Ressalva, ainda, que o modo verbal disposto no referido artigo 805 traz à baila a possibilidade de que o Juízo possa agir de ofício – no sentido de preservar o contribuinte da execução direta de seu patrimônio. Em síntese, o art. 805, caput, assenta-se em dois pilares autônomos: (a) o devido processo legal, primariamente em seu sentido material, em que o princípio da razoabilidade atua freando a atuação dos meios executórios; (b) o caráter patrimonial da execução. Por essa razão, a execução visa lograr o direito do exequente de forma justa e equilibrada, sem que isso afronte as garantias processuais do executado.

Por isso, a humanização da exação de créditos fiscais está fundamentada nas garantias e nos direitos processuais de todo jurisdicionado, que se perfazem assegurando à parte processual mais frágil a possibilidade de ser protegida quando os instrumentos processuais forem demasiadamente danosos. Além disso, quando considerada a natureza pecuniária e patrimonial da execução fiscal, é justamente nesse sentido que deve ser refreado o desequilíbrio proposto entre o Estado e o Contribuinte, de modo que não se possa alcançar desnecessariamente seus bens, quando por outros meios for possível garantir a integralidade do crédito.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dessa maneira, com a evolução do direito após os períodos autoritários vividos no século XX, foi possível aderir o ordenamento nacional brasileiro às expectativas humanas de valorização da liberdade e da vida. Por outro lado, apesar de a execução fiscal ser um procedimento especial, ela está consubstanciada na teoria geral do processo, e, por isso, também deve ser alvo da constitucionalização percebida mais recentemente no Código de Processo Civil de 2015. Assim, a execução fiscal está definitivamente sujeita às garantias constitucionais e fundamentais de todo jurisdicionado. Por essa razão, não há que se dissociar a execução fiscal dos valores e das garantias fundamentais – em que estão inseridos a isonomia, a imparcialidade, o Contraditório e a Ampla Defesa –, em que nem mesmo o Estado, na busca pelos direitos básicos e sociais, poderia se forjar superior.

E é nessa esteira que se encontra a arbitrariedade concedida à Fazenda quando da aceitação da garantia da execução. Em situações em que o contribuinte oferece opções igualmente líquidas, com certeza econômica e bancária, não pode o Juízo aceitar acriticamente a rejeição da Fazenda, com preferência ao depósito integral do montante discutido, sob pena de impor ao jurisdicionado – além das violações processuais aqui discutidas – o risco de falência ou, quando não, de evidente violação dos seus direitos econômicos.

Entendemos que ao Juízo caberá a ponderação a ser feita, analisando os elementos do caso concreto e verificando, a partir da conveniência pecuniária, se a garantia ofertada é capaz de garantir a crédito fiscal sem promover danos de difícil reparação ao executado: considerando a boa-fé do contribuinte, o risco de dano que a rejeição da garantia do juízo poderá oferecer – particularmente quando houver outros meios menos danosos, como é o caso do seguro garantia e da carta fiança – frente à necessidade de liquidez da garantia apresentada.

Nessa acepção, a tensão entre o cidadão e o Estado, em muito abordada pelos ideais trazidos pelo neoconstitucionalismo, não pode resultar na violação frontal de seus direitos básicos, em que novos conceitos tratam de cuidar, notadamente com o surgimento do fenômeno da humanização da execução. A partir dele, deve-se buscar um equilíbrio entre o Estado e o contribuinte, a fim de desmontar danosas vantagens oferecidas ao Estado que não possuam benefício proporcional ao dano que podem causar ao executado.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Váldez. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1997.

ARENHART, Sérgio Cruz (Coord.); MITIDIERO, Daniel Francisco (Coord.); ASSIS, Araken de. **Comentários ao código de processo civil - v. 13 - arts. 797 ao 823**. São Paulo: Revista dos Tribunais - RT, 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 28 fev. 2023.

BRASIL. **Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980**: Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm#:~:text=LEI%20No%206.830%2C%20DE,P%C3%BAblica%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias.> Acesso em 29 jan. 2023.

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em 28 fev. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agra-**

vo Regimental no Recurso Especial Nº 1.449.701/SP. Relator: Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 26/08/2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial Nº 1.449.701/SP.** Relator: Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 26/08/2014.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.116.647/ES.** Relator: Ministro Nancy Adrighi, Sexta Turma, DJe de 27.08.2009

____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.268.998/RS.** Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe de 16.5.2017.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.268.998/RS.** Relator: Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe de 16.5.2017.

____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.637.094/SP.** Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 12.03.2016.

____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.511-7, Distrito Federal.** Relator: Ministro Carlos Velloso. DJe de 16.10.1996.

____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento (AGA) 76443**. Relator: Desembargador Federal Marcos Augusto de Sousa, DJe de 29.08.2005.

COMOGLIO, Luigi Paolo. **Etica e técnica del giusto processo**. Torino: G. Giappichelli Editore. 2004

EIXAS, B. S. de, & SOUZA, R. K. S. (2014). **A Importância do Princípio Constitucional do Devido Processo Legal para o Efetivo Acesso à Justiça no Brasil**. Cadernos Do Programa De Pós-Graduação Em Direito – PPGDir./UFRGS, 9(1).

GRECO, Leonardo. **Garantias fundamentais do processo: o processo justo**, in Estudos de Direito Processual. Campos dos Goytacazes: Ed. Faculdade de Direito de Campos, 2005, pp. 225-286

HOBSBAWN, Eric J. **Era dos extremos: o breve século XX: 1914–1991**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

MARIONI, Luiz Guilherme. **Novo Curso de Processo Civil**. São Paulo: Editora RT, 2015.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto alegre:

Livraria do Advogado, 2015.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho.** Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito processual público.** A fazenda pública em juízo. São Paulo. Malheiros, 2003.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução fiscal.** São Paulo: Saraiva, 2017.