

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
BACHARELADO EM DIREITO**

MAYARA LUCE SANTOS DA CUNHA

**A (DES) NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DE GARANTIA DO JUÍZO NOS
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

Aracaju/SE

2016

MAYARA LUCE SANTOS DA CUNHA

**A (DES) NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DE GARANTIA DO JUÍZO NOS
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe
como um dos pré-requisitos para
obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador:
Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

Aracaju/SE

2016

MAYARA LUCE SANTOS DA CUNHA

**A (DES) NECESSIDADE OBRIGATÓRIA DE GARANTIA DO JUÍZO NOS
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe
como um dos pré-requisitos para
obtenção de grau de bacharel em
Direito.

Aprovada em: ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Esp. Olavo Pinto Lima
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Esp. Laércio Ferreira Batista
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Aos meus pais, com amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me concedido a vida, bem como minha aprovação na OAB “Porque Dele, e por Ele, e para Ele, são todas as coisas;”(Romanos 11:38).

Agradeço aos MEUS PAIS, que me educaram e me ensinaram a ser quem sou; perdão por não dizer a todo o tempo, mas AMO VOCÊS e agradeço a Deus por tê-los na minha vida.

A minha irmã Myrelle e ao meu tesouro, Saulo, você será sempre o meu pequeno príncipe ♥

Ao meu namorado, (pessoa mais paciente que já conheci) pelos infinitos conselhos e minutos em que se dispôs a me ajudar, te amo.

Um milhão de agradecimentos aos meus tios Zé e Terezinha por me ajudarem a tornar esse sonho real, a minha tia Carminha e aos meus primos Thiago e Roberto por me acolherem tão bem nas suas casas, sem vocês talvez esse sonho não estivesse se tornando real.

Aos meus avós Angelina, Chico Branco, Noêmia e Luiz (*in memoriam*) a quem dedico esta graduação, homem de fibra, que mesmo sem ter concluído seus estudos educou e sustentou oito filhos, sempre com muito amor. Vocês são meus presentes de Deus!

Agradeço a toda minha família e aos meus amigos, da vida e da faculdade, palavras são insuficientes para citá-los e agradecer a cada um pelos momentos em que ajudaram nessa caminhada, mas sei que cada um sabe o quanto é importante para mim.

Ao meu orientador, Matheus Brito Meira. Meu muitíssimo obrigada pela disponibilidade, por todas as correções, sempre de modo tão paciente, e agradeço ainda mais pelo acompanhamento ao longo da construção desse trabalho. Quando crescer quero ser igualzinha a você, pois como ensina o evangelista Lucas, (6:40) “O discípulo não está acima do seu mestre; todo aquele, porém, que for bem instruído, será como o seu mestre.” Obrigada!

Bem-aventurados os que têm fome e sede
de justiça, porque eles serão fartos.

(Mateus 5:6)

RESUMO

A execução fiscal é o meio pelo qual o Estado cobra dos seus devedores os respectivos créditos inscritos em dívida ativa. Em sede de defesa o executado tem à sua disposição três meios hábeis ao exercercício da sua tutela: os embargos à execução fiscal, a exceção de pré-executividade e a ação anulatória, as quais serão tratadas de forma detalhada no presente trabalho, que tem como finalidade abordar a necessidade obrigatória de garantia do juízo para apresentação dos embargos à execução prevista no artigo 16 da Lei de Execução Fiscal (LEF), exigência essa que, a nosso ver, mitiga o exercício do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista que ao se limitar o acesso ao judiciário exigindo do executado uma garantia, o legislador ordinário viola ainda princípios constitucionais basilares do ordenamento jurídico pátrio. Através do estudo acerca das espécies de defesa, e dos princípios da isonomia, do devido processo legal e seus corolários, e o princípio da inafastabilidade da jurisdição, objetiva-se com este trabalho demonstrar a incoerência da Lei de Execução Fiscal frente ao novo Código de Processo Civil (CPC), pois ao tempo em que a lei exige a garantia do juízo, o *codex*, desde 2006 não mais a exige. Faz-se necessária uma interpretação moderna da LEF, aplicando-a de acordo com o que preleciona a norma prevista no CPC, através da teoria do Diálogo das Fontes, utilizando-a com equidade para efetivação dos direitos inerentes ao executado.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Embargos à Execução Fiscal. Garantia Obrigatória do Juízo. Violação a Princípios Constitucionais.

ABSTRACT

The tax enforcement is the means by which the state collects from its debtors their credits entered in outstanding debt. In defense headquarters the run has at its disposal three modes of defense: the tax foreclosure embargos, except pre-execution and an annulment action, which will be treated in detail in this study, which aims to address the need compulsory guarantee of judgment to present the motion to stay execution provided for in Article 16 of the Tax enforcement Act (LEF), a need which, in our view, mitigates the exercise of the contradictory and full defense, considering that by limiting the access to court demanding the executed a guarantee, the ordinary legislator also violates basic constitutional principles of paternal law. Through the study on the protection of species, and the principles of equality, due process and its corollaries, and the principle of inafastabilidade of jurisdiction, the purpose is to this work demonstrate the inconsistency of the Tax Enforcement Act against the new Code of Civil procedure (CPC), as the time when the law requires the guarantee of the judgment, the codex, since 2006 no longer requires. It is necessary a modern interpretation of LEF, applying it according to what instructs the rule laid down in the CPC, through the theory of the Fonts dialog, applying to equity law.

Keywords: Tax Enforcement. Embargos Tax Enforcement. Mandatory Judgment warranty. Violation of Constitutional Principles.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 EXECUÇÃO FISCAL	14
2.1 Evolução	14
2.2 Conceito	16
2.3 Princípios	18
2.3.1 Princípio da nulla execution sine titulo	18
2.3.2 Princípio da lealdade	19
2.3.3 Princípio da cooperação	19
2.3.4 Princípio da responsabilidade patrimonial	20
2.3.5 Princípio da tipicidade	21
2.3.6 Princípio da autonomia	21
2.3.7 Princípio da disponibilidade	21
2.3.8 Princípio da menor onerosidade	22
2.4 Procedimento	23
2.4.1 Petição inicial	24
2.4.2 Citação	25
2.4.3 Garantia do juízo	26
2.4.4 Penhora	26
3 ESPÉCIES DE DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL	29
3.1 Embargos à Execução Fiscal	29
3.1.1 Natureza jurídica	29
3.1.2 Prazo	30
3.1.3 Matéria ventilada nos embargos à execução fiscal	30
3.1.4 Competência para julgamento	31
3.1.5 Procedimento	31
3.2 Embargos De Terceiro	32
3.2.1 Hipótese de cabimento	33
3.2.2 Legitimados	33
3.2.3 Momento de oposição	34
3.2.4 Competência para julgamento	34
3.2.5 Procedimento	34
3.3 Exceção de Pré-Executividade	35
3.3.1 Natureza jurídica	35
3.3.2 Prazo	36
3.3.3 Hipóteses de cabimento	36
3.3.4 Competência para julgamento	38
3.4 Ação Anulatória	38
3.4.1 Prazo	39

3.4.2 Depósito do montante integral	40
3.4.3 Conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal	40
3.4.4 Competência.....	40
4 CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DA GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	41
4.1 Princípio da Isonomia	41
4.2 Princípio do Devido Processo Legal	42
4.2.1 Princípio do contraditório	43
4.2.2 Princípio da ampla defesa.....	44
4.3 Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição.....	46
4.4 Da Garantia do Juízo Como Requisito ao Exercício de Defesa Através dos Embargos à Execução Fiscal	47
4.4.1 Da teoria do diálogo das fontes como solução ao conflito da LEF frente ao novo CPC.....	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

A execução fiscal é o meio pelo qual a Fazenda Pública irá cobrar um crédito tributário ou não, na qual o sujeito passivo encontra-se inadimplente para com a administração pública. A Lei nº 6.830/80 é o instrumento normativo responsável pela regulamentação das Execuções Fiscais no Brasil.

A Lei de execução fiscal foi editada em 1980 com o objetivo de regular a cobrança judicial de Dívida Ativa da Fazenda Pública, não havendo indícios de quando, de fato, iniciou-se esta cobrança. Com status de lei ordinária, é o “manual de execução” utilizado pela administração tributária na cobrança dos créditos devidos aos entes da administração pública, devidamente representado pela respectiva Fazenda Pública. No caso de omissão legislativa, aplica-se de forma subsidiária o Código de Processo Civil, tendo a Lei de Execuções Fiscais (LEF) a característica da especialidade, pela qual, caso haja confronto entre esta e o Código de Processo Civil, aquela será aplicada.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre quando o Estado, após o procedimento de lançamento do crédito, toma ciência do inadimplemento desse crédito por parte do sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária, fazendo surgir a Certidão de Dívida Ativa, instrumento que goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade (Art. 3º da Lei nº 6.830/80).

Munido do referido instrumento, a Fazenda Pública estará apta a proceder com a execução contra o devedor. *In casu*, sempre que o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária estiver em dívida para com a administração pública, no prazo de 5 (cinco) anos a Fazenda Pública deverá ajuizar a ação cabível para a cobrança desse crédito, a contar da data em que houve sua constituição definitiva, ação essa denominada de execução fiscal.

Na fase de execução, não há que se falar em existência ou não do crédito, pois essa fase já fora superada através do procedimento administrativo intitulado de lançamento, no qual o contribuinte tem um prazo legal para defender-se. Nesse momento processual somente ocorre a cobrança de um crédito consubstanciado em um título executivo extrajudicial, qual seja a Certidão de Dívida Ativa.

Em sede de execução fiscal, o executado tem à sua disposição 03 (três) espécies de defesa: os embargos à execução fiscal, a exceção de pré-executividade e a ação anulatória. Cada espécie de defesa apresenta uma peculiaridade; a ação

anulatória, apesar de não encontrar previsão na Lei de Execuções Fiscais, é uma forma de defesa amplamente aceita pela doutrina e jurisprudência majoritária; a exceção de pré-executividade é utilizada quando há questões de ordem pública a serem suscitadas, sem a necessidade de dilação probatória. Por fim, os embargos à execução fiscal possuem como peculiaridade o prazo de apresentação de 30 (trinta) dias, a contar da garantia do juízo, que pode se dar através de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, nomeação de bens à penhora ou indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. É nesse ponto final que reside o tema do presente trabalho.

No momento em que a Lei de Execuções Fiscais foi editada, o Código de Processo Civil até então vigente exigia a garantia do juízo como requisito de admissibilidade dos embargos à execução fiscal, conforme previsão no artigo 736. Ocorre que, após uma alteração legislativa em 2006, o artigo supramencionado revogou tal exigência, sendo os embargos admitidos independentemente de prévia garantia do juízo. No mesmo sentido posicionou-se o atual Código de Processo Civil no seu artigo 914, mantendo a redação do artigo 736 do antigo código. Ademais, a Constituição Republicana também vigente à época ainda não abarcava os princípios atuais.

Muito embora a Lei de Execuções Fiscais tenha status de lei especial, a mesma comporta normas de caráter geral, a exemplo da necessidade de garantia do juízo, a qual foi retirada no Código de Processo Civil vigente à época. Após a alteração legislativa, bem como a promulgação da Constituição de 1988, a exigência ainda continua sendo obrigatória, representando, desse modo, uma limitação ao direito de defesa do executado, que se estiver em uma situação de hipossuficiência, não poderá defender-se.

Ponto central do referido trabalho, a necessidade obrigatória de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal fere diretamente princípios fundamentais inerentes ao executado, sendo necessário que o aplicador do direito utilize-se de mecanismos que minorem essas afrontas, a exemplo da teoria do Diálogo das Fontes.

Faz-se necessário, portanto, uma interpretação, bem como uma regulamentação acerca desse tema tão discutido e divergente na doutrina, pois a exigência de garantia do juízo nas execuções fiscais é incompatível com a atual sistemática processual, trazendo ainda mais impedimentos ao livre acesso à Justiça.

No tocante à metodologia, o presente trabalho tem como pesquisa a qualitativa, onde será buscado o enfretamento da necessidade obrigatória de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, utilizando-se como base de pesquisa materiais bibliográficos de doutrinadores do ramo do direito tributário, valendo-se de livros, do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, bem como da jurisprudência e artigos científicos, para estabelecer as principais características, conceitos e problemáticas acerca do tema.

A intenção da pesquisa é provocar uma reflexão no leitor, ao ponto de instigá-lo à uma compreensão diversa daquela estabelecida na Lei de Execução Fiscal. O método utilizado é o dialético, visto que fora realizada uma análise acerca da necessidade obrigatória de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, com o objetivo de demonstrar que na realidade tal exigência não deve prosperar, haja vista a alteração legislativa do Código de Processo Civil. Assim, para encontrar uma solução a essa exigência se faz necessário estabelecer objetivos geral e específicos.

Nesse sentido, o estudo do presente tema tem como objetivo geral analisar a necessidade obrigatória de garantia do juízo como um limitador ao exercício do contraditório e da ampla defesa, violando ainda princípios como o da isonomia e da inafastabilidade de jurisdição, através dos objetivos específicos, quais sejam: demonstrar a incoerência da Lei de Execução Fiscal em relação ao Código de Processo Civil ao exigir a garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal; identificar os princípios violados diante dessa exigência; demonstrar um método eficaz e menos moroso para a solução da exigência de garantia do juízo; analisar as formas de solução de conflitos entre normas e apresentar entendimento jurisprudencial acerca do tema.

Pelo exposto, as questões acima tratadas foram analisadas sob um viés crítico, claro e objetivo, de modo que o interlocutor submeta-se a uma análise auto-reflexiva, corroborando com a efetivação do direito de defesa dos executados em sede de execução fiscal.

2 EXECUÇÃO FISCAL

2.1 Evolução

A execução fiscal é o meio pelo qual o Estado cobra um crédito, tributário ou não, porém não há registros de quando esta cobrança se iniciou, mas há que se falar em quando começou a atividade arrecadatória do Estado, qual seja a cobrança de tributos.

Na era pré-colonial eram comuns as cobranças tributárias relativas à exploração do pau-brasil no território nacional, cobrança essa que era realizada pelo almojarife ou feitor.

No período colonial, diversas atividades eram tributadas, a exemplo da exploração do açúcar, do tráfico negreiro, a venda de couro de gados, a extração do ouro (cobrança do quinto) e o comércio do tabaco e algodão, cujas atividades resultavam em $\frac{1}{4}$ (um quarto) da produção total do País.

O diploma legal que versava acerca da tributação na colônia, era a Carta Régia de 28 de Janeiro de 1808, *in verbis*:

Que sejam admissíveis nas Alfandegas do Brazil todos e quaesquergeneros, fazendas e mercadorias transportados, ou em navios estrangeiros das Potencias, que se conservam em paz e harmonia com a minha Real côroa, ou em navios dos meus vassallos, pagando por entrada vinte e quatro por cento; a saber: vinte de direitos grossos, e quatro do donativo já estabelecido, regulando-se a cobrança destes direitos pelas pautas, ou aforamentos, por que até o presente se regulão cada uma das ditas Alfandegas, ficando os vinhos, aguas ardentes e azeites doces, que se denominam molhados, pagando o dobro dos direitos, que até agora nellas satisfaziam. Secundo: Que não só os meus vassallos, mas também os sobreditos estrangeiros possam exportar para os Portos, que bem lhes parecer a beneficio do commercio e agricultura, que tanto desejo promover, todos e quaesquergeneros e producçõescoloniaes, á excepção do PáoBrazil, ou outros notoriamente estancados, pagando por sahida os mesmos direitos já estabelecidos nas respectivas Capitancias, ficando entretanto como em suspenso e sem vigor, todas as leis, cartas regias, ou outras ordens que até aqui prohibiam neste Estado do Brazil o reciproco commercio e navegação entre os meus vassallos e estrangeiros. O que tudo assim fareis executar com o zelo e actividade que de vós espero.

No Império, com a abertura dos portos e o início do comércio internacional, as importações superaram as exportações, dessa forma, os tributos até então cobrados eram insuficientes para arcar com as despesas do país, sendo então

criadas novas formas de tributação, a exemplo dos tributos sobre comércio de livros, perfumes, aguardente, carne, impostos sobre carruagens e rendimento de imóveis urbanos, bem como os impostos sobre saída e venda de escravos. (Figura 1)

Figura 1 – Imposto sobre a venda de escravos no período colonial



Fonte: <http://www.cesadufs.com.br/ORBI/public/uploadCatalogo/10370606032012Temas_de_Historia_Economica_Aula_20.pdf>

Superada essa fase, veio a República e com ela as Constituições Brasileiras que regularam de forma mais efetiva a questão tributária. Em 31 de Dezembro de 1922 foi editada a Lei do Orçamento nº 4625 que implementou o Imposto sobre a Renda. Dois anos após é promulgada a Constituição de 1934, a qual trouxe no seu artigo 6º o rol de competência tributária dos entes, sendo criados nessa época diversos impostos diretos e indiretos, a exemplo do Imposto sobre Produtos Industrializados em 1966, inserto no Código Tributário Nacional, editado no mesmo ano. Por fim, veio o diploma Constitucional que regula as normas fundamentais do Sistema Tributário Nacional: a Carta Magna de 1988.

No ano de 1973 é editado o Código de Processo Civil (CPC) e com ele, de forma subsidiária, toda a sistemática da execução fiscal. O referido diploma legal trouxe no seu artigo 585 os títulos executivos extrajudiciais sob os quais se fundava a execução, *in verbis*:

Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:

- I - A letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata e o cheque;
- II - O documento público, ou o particular assinado pelo devedor e subscrito por duas testemunhas, do qual conste a obrigação de pagar quantia determinada, ou de entregar coisa fungível;
- III - os contratos de hipoteca, de penhor, de anticrese e de caução,

bem como de seguro de vida e de acidentes pessoais de que resulte morte ou incapacidade;

IV - o crédito decorrente de foro, laudêmio, aluguel ou renda de imóvel, bem como encargo de condomínio desde que comprovado por contrato escrito;

V - o crédito de serventuário de justiça, de perito, de intérprete, ou de tradutor, quando as custas, emolumentos ou honorários forem aprovados por decisão judicial;

VI - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

VII - todos os demais títulos, a que, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva.

Tendo qualquer dos títulos elencados no artigo supramencionado, a Fazenda Pública estaria apta a executar os valores impressos nos referidos títulos, tendo o prazo de cinco anos para fazê-lo, conforme lição do artigo 174 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ocorre que, muito embora o CPC regulasse de forma coerente o tema, a execução de títulos da dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei, necessitava de edição de um instrumento normativo que regulasse tal matéria de forma mais célere, apta a garantir a satisfação do crédito, pois a demora no processo fazia com que o devedor muitas vezes fraudasse a execução de forma “lícita”.

Assim, em 1980 é editada a Lei de Execuções Fiscais, que traz no rol dos seus 42 (quarenta e dois) artigos toda a matéria atinente a execução judicial para “cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias” (Art. 1º, Lei nº 6.830/1980, LEF).

2.2 Conceito

Nas lições de Hugo de Brito Machado, execução fiscal é “a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que inscritos como Dívida Ativa.” Tomando como ponto de partida o conceito apresentado pelo Ilustre escritor, faz-se necessário dissecá-lo.

Nas lições de Carlos Valder do Nascimento (2000, p.6) “provido do latim *facenda*, o vocábulo fazenda pública diz respeito às finanças públicas e é largamente empregado no sentido designativo de conjunto de bens e haveres relativo ou pertencente ao Estado.”

Desse modo, a Fazenda Pública é o conjunto de órgãos da administração pública responsáveis pela cobrança tributária. A depender do ente detentor do crédito tributário essa fazenda pode ser Municipal, Estadual ou Federal.

No que tange ao crédito a ser cobrado, este pode ser dividido em crédito tributário ou crédito não tributário. O crédito tributário é aquele oriundo de uma cobrança de tributo devido à Fazenda Pública, efetivamente constituído através de procedimento administrativo intitulado lançamento, pelo qual o crédito torna-se líquido, certo e exigível. Já o crédito não tributário é aquele que não deriva de um tributo, mas de uma dívida para com o Estado, tais como laudêmio, foro, multas não tributárias, preços resultantes de alienação, concessão ou permissão de uso de bens públicos, preços públicos pela prestação de serviços, indenizações, entre outros, conforme estabelece a Lei nº 4.320/64, no seu artigo 39, §2º, *in verbis*:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979)

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e **Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições** estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Grifo nosso)

Apesar de constar como dívida não tributária aquelas decorrentes de empréstimos compulsórios e contribuições, com o advento da Constituição Federal de 1988, estas passaram a ter caráter de dívida tributária.

Por fim, dívida ativa são todos os créditos devidos à Fazenda pública, ou seja, são todos os valores que a Fazenda tem para receber/cobrar. Aqui se faz mister ressaltar que não basta a existência do crédito para sua cobrança, este deve ter três requisitos: deve ser líquido certo e exigível.

O mestre Eduardo Sabbag (2016, p. 763-764) explica com clareza que o que confere a exigibilidade da obrigação tributária é o lançamento, após isso, haverá a constituição do crédito tributário. Sabendo-se o valor devido, as partes envolvidas na relação e não havendo alguma das causas de suspensão da exigibilidade (artigo 151, CTN), exclusão (artigo 175 a 182, CTN) e extinção do crédito (artigo 156, CTN), válido será o crédito tributário. Assim, configurada a hipótese de incidência descrita na norma, nasce a obrigação tributária, trazendo para o sujeito ativo o direito de lançar o crédito tributário.

2.3 Princípios

O ordenamento jurídico é dotado de princípios e regras aptas a solucionar e auxiliar no deslinde do processo; na execução não seria diferente. Existe uma gama de princípios aplicáveis à execução fiscal, os quais trataremos neste tópico.

Inicialmente insta mencionar o conceito de princípios apresentado por Robert Alexy (2008, p. 90), qual seja:

Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*. Que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também de possibilidades jurídicas.

Diante da brilhante explanação, concluímos que os princípios são normas que auxiliam nas decisões, tendo aplicação imediata, sendo, portanto, uma das mais importantes fontes do direito, utilizados, sobretudo na integração da norma. Superado o conceito de princípios, passemos a análise dos princípios aplicáveis à execução fiscal.

2.3.1 Princípio da *nulla execution sine titulo*

De acordo com o princípio da *nulla execution sine titulo* para haver execução deve existir um título executivo prévio, mas, conforme alhures mencionado, não basta o título, este deve ainda ser líquido, certo e exigível. Na execução fiscal, o título necessário à sua propositura é a Certidão da Dívida Ativa (CDA), que se trata de um título executivo extrajudicial dotado da presunção de certeza e liquidez. Dessa forma, só haverá execução fiscal se houver uma CDA.

Inovação trazida pelo novel Código de Processo Civil é a regra insculpida no artigo 515, I, a qual admite como título judicial “as decisões proferidas no processo

civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa;”, ou seja, as decisões interlocutórias proferidas no curso do processo podem ser executadas de forma provisória, até que se prolate a decisão final.

2.3.2 Princípio da lealdade

Pelo referido princípio as partes devem, no desenrolar da relação processual, agir com boa-fé, lealdade, ética, velando sempre pelo bom costume e respeito a valores e princípios morais, de modo que a parte adversa não seja frustrada de direitos que lhe eram inerentes, a exemplo do direito à penhora de bens no curso de uma execução, os quais o executado se desfez para livrar-se do ônus.

Frise-se que o artigo 185 do CTN reforça o princípio em comento ao trazer a lume o instituto da Fraude à Execução, ressaltando o dever de lealdade das partes, dentro e fora do processo, pois “presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.”.

O CPC traz ao longo dos seus artigos diversas situações ensejadoras de aplicação de multa em razão da prática de atos atentatórios à dignidade da justiça, reforçando o respeito ao referido princípio, a exemplo do artigo 774, senão vejamos:

Art. 774. Considera-se atentatória à dignidade da justiça a conduta comissiva ou omissiva do executado que:

I - frauda a execução;

II - se opõe maliciosamente à execução, empregando ardis e meios artificiosos;

III - dificulta ou embaraça a realização da penhora;

IV - resiste injustificadamente às ordens judiciais;

V - intimado, não indica ao juiz quais são e onde estão os bens sujeitos à penhora e os respectivos valores, nem exhibe prova de sua propriedade e, se for o caso, certidão negativa de ônus.

O parágrafo primeiro do referido artigo estabelece que, praticada quaisquer dessas condutas, será aplicada uma multa de 20% do valor da execução, valor esse que será revertido em proveito do exequente.

2.3.3 Princípio da cooperação

Corolário do princípio do devido processo legal, semelhante ao princípio da lealdade, o princípio da cooperação é de suma importância para o processo judicial como um todo, aqui, especificamente, ainda mais especial para a execução.

O artigo 6º do CPC/2015 assevera que “todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”. Da simples leitura do artigo transcrito temos que a decisão não é fruto de uma atuação isolado do magistrado que conduz o processo, mas de uma ação conjunta das partes, que devem cooperar para a solução da demanda de forma mútua.

Nesse sentido a doutrinadora Lorena Barreiros, na obra Fundamentos constitucionais do princípio da cooperação processual (2013, p. 179-180) aduz que é com esse objetivo que o processo se torna, portanto, um grupo de trabalho, no qual o magistrado atuará de mãos dadas com as partes, suprindo as falhas no decorrer do processo, com o fim único de solucionar a lide de forma justa e em tempo razoável. Não obstante, para atingir o mesmo fim, o dever de cooperação se estende ao advogado, as testemunhas e demais auxiliares da justiça.

2.3.4 Princípio da responsabilidade patrimonial

Durante a fase executória o juiz pode, como forma de garantir a satisfação da execução, penhorar os bens do executado. Para isso, faz-se necessário que não haja ônus que recaiam sobre o bem; dessa forma, em respeito ao princípio da responsabilidade patrimonial o executado deve disponibilizar bens patrimoniais para a satisfação da mesma.

Com maestria o legislador não deu ao princípio em comento um caráter absoluto, pois o artigo 10 da Lei nº 6.830/80 (LEF) trouxe uma limitação a essa responsabilização patrimonial, de modo a proteger alguns bens considerados impenhoráveis, como forma de cumprir os ditames constitucionais atrelados ao princípio da dignidade da pessoa humana. Para melhor esclarecimento, sugerimos a leitura do dispositivo em comento, *in verbis*:

Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Noutro diapasão, a Lei que dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família, Lei nº 8.009/90, estabelece no seu artigo 3º, inciso IV, uma exceção a essa impenhorabilidade nos casos de tributos devidos em função do imóvel da família,

tais como o IPTU, ITR, taxas e contribuições, caso em que a impenhorabilidade não poderá ser alegada.

2.3.5 Princípio da tipicidade

Todos os atos praticados no curso da execução fiscal encontram previsão na LEF e são dotados da característica da tipicidade, ou seja, os atos praticados pelas partes devem encontrar previsão legal no ordenamento jurídico.

Muito embora esta seja uma regra, ela comporta exceções tendo em vista as diversas opções que detém o magistrado na condução da marcha processual, o qual pode se valer de atos atípicos, quando os típicos são insuficientes para a solução da demanda executiva, possibilidade essa assegurada pela Constituição Federal no seu artigo 5.º, XXXV. Como exemplo temos a Exceção de Pré-Executividade (EPE) que apesar de não haver previsão legal a seu respeito, a jurisprudência unânime tem acatado a EPE como uma das modalidades de defesa na execução fiscal.

2.3.6 Princípio da autonomia

Conforme já mencionado, no processo de execução não se discute o mérito da causa, ou seja, não se averigua se há débito, se o credor e devedor são partes legítimas, enfim, na fase executiva busca-se a satisfação do crédito consubstanciado no título executivo extrajudicial. Daí se obtém o princípio da autonomia, pelo qual, o processo de execução é autônomo, podendo ser instaurado sem a necessidade de um processo de conhecimento, podendo haver um juízo de cognição através da apresentação das defesas processuais previstas na execução fiscal, tópico esse que trataremos adiante.

2.3.7 Princípio da disponibilidade

Pelo princípio da disponibilidade o credor pode, a qualquer tempo, desistir da execução, independentemente do motivo, de modo que sua desistência não resultará na renúncia do crédito. O artigo 775 do Código de Processo Civil é cristalino ao estabelecer tal regra, conforme podemos verificar através da transcrição do artigo em comento, *in verbis*:

Art. 775. O exequente tem o direito de desistir de toda a execução ou de apenas alguma medida executiva.
Parágrafo único. Na desistência da execução, observar-se-á o seguinte:

- I - serão extintos a impugnação e os embargos que versarem apenas sobre questões processuais, pagando o exequente as custas processuais e os honorários advocatícios;
- II - nos demais casos, a extinção dependerá da concordância do impugnante ou do embargante.

Pela leitura do dispositivo conclui-se que mesmo após a apresentação da defesa, o credor pode desistir da ação, desde que a impugnação verse sobre questões processuais, caso em que o credor arcará com as custas processuais e honorários advocatícios, dependendo da concordância do devedor os demais casos.

O artigo 26 da LEF prescreve ainda que “se antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes”, ou seja, antes da sentença a execução pode ser extinta sem que isso resulte no pagamento das custas processuais e honorários de sucumbência, caso ainda não tenha ocorrido a citação do executado. No tocante aos honorários advocatícios o Superior Tribunal de Justiça posicionou acerca do tema estabelecendo precedente, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CANCELAMENTO DA CDA. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO. ART. 26 DA LEF. CONDENÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. PRECEDENTES. 1. É pacífica a jurisprudência deste Tribunal no sentido de que, havendo extinção da execução fiscal em virtude de pedido de desistência do exequente, efetivado após a citação do executado, são devidos os honorários advocatícios.

(STJ - REsp: 858922 PR 2006/0122397-2, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 05/06/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 21/06/2007 p. 290).

Diante do exposto conclui-se que caso o executado tenha advogado constituído haverá a condenação do exequente ao pagamento dos honorários advocatícios, desde que o cancelamento ocorra após a citação do executado.

2.3.8 Princípio da menor onerosidade

O objetivo da execução fiscal é a satisfação de um crédito, tributário ou não, devido à Fazenda Pública, de modo que na condução do processo o magistrado tem à sua disposição diversos mecanismos de obtenção dessa satisfação, a exemplo da penhora de bens do executado.

O credor, por sua vez, deve sempre buscar o meio menos oneroso para o devedor, no sentido que havendo uma casa e um carro para penhorar, se o carro

satisfaz a dívida, deve ser a medida adotada, por ser menos gravosa.

A limitação ao princípio da menor onerosidade reside no fato de que havendo diversos meios aptos a satisfazer a obrigação, deve buscar-se o menos gravoso, ou seja, só se aplica o princípio em comento se as possibilidades apresentadas garantirem o crédito, de modo que seu uso não prejudique a efetividade da tutela executiva, devendo haver uma ponderação no uso dos princípios. Nas lições do renomado escritor Robert Alexy (2008, p. 94-95):

a ponderação deixa decompor-se em três passos parciais. Em um primeiro passo deve ser comprovado o grau do não cumprimento ou prejuízo de um princípio. A esse deve, em um segundo passo, a seguir a comprovação da importância do cumprimento do princípio em sentido contrário. Em um terceiro passo deve, finalmente, ser comprovado se a importância do cumprimento do princípio em sentido contrário justifica o prejuízo ou não cumprimento do outro.

2.4 Procedimento

A relação jurídica obrigacional tributária (RJOT) surge a partir do momento em que a hipótese de incidência descrita na norma é praticada, resultando na ocorrência do fato gerador da referida obrigação. Nascida a relação, esta tem como elementos os sujeitos e a obrigação:

- a) *Sujeitos*: são as partes da relação, delimitada ao credor (União, Estado, Distrito Federal ou Município) e ao devedor (contribuinte ou responsável).
- b) *Obrigação*: é o dever para as partes resultante do nascimento da RJOT. Pode ser dividida em obrigação principal e acessória. A principal decorre da lei e consiste em uma obrigação de pagar. Já a obrigação acessória emana da legislação, resumindo-se a um dever de fazer, não fazer, deixar de fazer ou suportar o que está sendo feito.

Quando o devedor não cumpre a obrigação principal, sendo inadimplente, surge o débito tributário. Sua constituição se dá a partir de um procedimento administrativo vinculado intitulado de lançamento, que é realizado pela administração tributária, a qual verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria sobre a qual recai a tributação, calcula o montante devido, identifica os sujeitos e propõe a aplicação da penalidade cabível, se for o caso.

A partir da constituição do crédito o devedor tem 3 (três) opções: pagar o crédito, impugnar apresentando defesa no prazo de 30 (trinta) dias a contar da notificação do lançamento, ou permanecer inerte. Na ocasião em que o devedor

escolhe permanecer inerte, surge um crédito tributário definitivo devido à Fazenda Pública. Havendo a apresentação de defesa o crédito tributário definitivo surge a partir do trânsito em julgado da última decisão administrativa proferida no Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Com a ciência de que existe um crédito tributário definitivo devido ao Estado, ocorrendo o inadimplemento a autoridade administrativa competente realiza a inscrição em dívida ativa do devedor, momento em que nasce a dívida ativa, cujo termo deve conter os requisitos elencados no artigo 202 do CTN, a saber:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Haverá nulidade da inscrição, bem como da execução fiscal decorrente do termo da dívida ativa, quando ausentes quaisquer dos requisitos elencados ou havendo erro em relação a eles, podendo, entretanto, tal vício ser sanado antes da decisão de primeira instância.

Sendo a dívida regularmente inscrita é emitida a Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial dotado de presunção de certeza e liquidez, o qual é o ponto de partida da execução fiscal, sendo o instrumento hábil a sua propositura.

Munido do requisito fundamental, o credor iniciará a fase executória através da petição inicial, cujos requisitos e peculiaridades trataremos no tópico a seguir.

2.4.1 Petição inicial

A petição inicial é o instrumento pelo qual o credor dá início à execução, tendo sua forma simples, cujos requisitos estão previstos no artigo 6º da LEF (Lei nº 6.830/80), *in verbis*:

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

No que tange às custas processuais, muito embora a LEF seja uma lei federal, e a competência tributária limita a abrangência da norma ao território do ente competente para instituir o tributo, o STJ firmou entendimento no sentido de que mesmo a Fazenda Pública atuando na esfera estadual haverá a isenção no tocante ao recolhimento das custas processuais, senão, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CUSTAS PROCESSUAIS. ISENÇÃO. FAZENDA PÚBLICA. ARTS. 39, CAPUT E PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEF E ART. 27 DO CPC. 1. **A Fazenda Pública - da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios - é isenta do recolhimento de custas nas ações de Execução Fiscal, sendo irrelevante a esfera do Poder Judiciário na qual a demanda tramita.** Precedentes do STJ. 2. Recurso Especial provido. (REsp 1.254.027/RS , Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 31/08/2011) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. CUSTAS. FAZENDA PÚBLICA. JUSTIÇA ESTADUAL NO EXERCÍCIO DE JURISDIÇÃO FEDERAL. ISENÇÃO. ART. 39 DA LEI 6.830/80. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL (EDcl no REsp1.035.163/SE , Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJe 3/11/2009). (Grifo nosso)

Ao receber a petição inicial, o juiz irá determinar a citação do réu para pagamento da quantia apresentada, cujo valor é aquele constante na CDA. Em não havendo o pagamento da dívida ou garantia da execução, no mesmo despacho que determina a citação, o juiz determinará a penhora de quantos bens bastem à satisfação do crédito, seguida da avaliação dos bens penhorados. (Artigo 7º, Lei nº 6.830/80).

2.4.2 Citação

A contar da citação, o executado tem o prazo de 05 (cinco) dias para realizar o pagamento do débito, ou garantir a execução. A regra é que a citação seja realizada pelo correio, salvo se a Fazenda Pública requerer de outro modo,

considerando citado o executado quando a carta é entregue, ou, não havendo data, 10 (dez) dias após a entrega na agência postal. Transcorrido o prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta a agência postal e não havendo retorno, a citação será feita pelo oficial de justiça, pessoalmente ao executado, ou por edital.

Sendo a citação por edital, este será fixado no juízo competente pelo prazo de 30 (trinta) dias e publicado no diário oficial ou órgão competente e conterá os nomes do exequente, devedor e co-responsáveis, o valor devido, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição em dívida ativa, o prazo e o endereço da sede do juízo.

Frise- que, o despacho que ordena a citação do executado interrompe a prescrição, conforme preceitua o artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN.

2.4.3 Garantia do juízo

Ao tempo que é citado para pagar o executado também é intimado para garantir o juízo da execução, por meio de depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; oferecer fiança bancária; oferecer fiança bancária ou seguro garantia; nomear bens à penhora; ou indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública, conforme regra insculpida no artigo 9º da LEF.

Tal garantia serve para assegurar o cumprimento da obrigação, de modo a evitar que o devedor se desfaça do seu patrimônio como forma de fraudá-la. Caso o executado manifeste-se no sentido de que há excesso na execução, este poderá parcelar o valor incontroverso e garantir o saldo devedor que acredita ser devido.

2.4.4 Penhora

Não havendo o pagamento ou garantia da dívida, o juiz determinará a penhora de quantos bens bastem à satisfação do débito, cuja regra não é absoluta, pois encontra limite na própria Lei de Execução Fiscal, conforme prescreve o artigo 10, *in verbis*:

Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

O CPC com maestria apresenta o rol dos bens declarados impenhoráveis, sobre os quais não pode recair qualquer ônus. São eles:

Art. 833. São impenhoráveis:

I - os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;

II - os móveis, os pertences e as utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou os que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;

III - os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;

IV - os vencimentos, os subsídios, os soldos, os salários, as remunerações, os proventos de aposentadoria, as pensões, os pecúlios e os montepios, bem como as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e de sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, ressalvado o § 2º;

V - os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício da profissão do executado;

VI - o seguro de vida;

VII - os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;

VIII - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;

IX - os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;

X - a quantia depositada em caderneta de poupança, até o limite de 40 (quarenta) salários-mínimos;

XI - os recursos públicos do fundo partidário recebidos por partido político, nos termos da lei;

XII - os créditos oriundos de alienação de unidades imobiliárias, sob regime de incorporação imobiliária, vinculados à execução da obra.

A penhora segue uma ordem de preferência que deve ser obedecida tanto pela Fazenda Pública quanto pelo magistrado, ordem essa estabelecida no artigo 11 da LEF. Primordialmente ela recairá sobre dinheiro, podendo a Fazenda Pública através de convênio BACEN-JUD encontrar valores em nome executado, bloqueando-os; não havendo valores, prosseguirá sobre os títulos da dívida pública, que, conforme conceito estabelecido pela própria União em seu sítio:

A Dívida Pública Federal (DPF) é a dívida contraída pelo Tesouro Nacional para financiar o déficit orçamentário do Governo Federal, nele incluído o refinanciamento da própria dívida, bem como para realizar operações com finalidades específicas definidas em lei.

Na negativa de títulos disponíveis, seguirá pela penhora sobre pedras e metais preciosos, imóveis, navios e aeronaves, veículos, móveis ou semoventes, e direitos e ações, recaindo em casos excepcionais sobre imóvel comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

Caso o executado tenha pecúnia suficiente à satisfação da dívida, o

magistrado autorizará a qualquer momento a substituição da penhora pelo dinheiro, podendo também conceder a Fazenda Pública o direito de substituir qualquer dos bens penhorados, independentemente da ordem acima apresentada.

O artigo 40 da LEF estabelece que a execução será suspensa caso não sejam encontrados bens passíveis de penhora. Após o prazo de 1 (ano) da suspensão o juiz ordenará o arquivamento provisório dos autos, porque, caso sejam encontrados bens no decurso desse prazo os autos serão desarquivados, prosseguindo-se a execução. Transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos do arquivamento dos autos, o juiz, após ouvir a Fazenda Pública, decretará a prescrição intercorrente.

A intimação da penhora pode ser realizada pessoalmente ao devedor ou através de patrono cadastrado nos autos. A realização da penhora sem a devida intimação é causa de nulidade do ato expropriatório; dessa forma, caso o devedor não seja localizado, o juiz não pode determinar novas diligências, como ocorre na execução comum, pois na execução fiscal é indispensável à intimação do devedor, como forma de assegurar o contraditório, pois é a partir da intimação da penhora que se abre para o executado o prazo para apresentar defesa, tema esse que trataremos no capítulo seguinte.

3 ESPÉCIES DE DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal, conforme explanado no capítulo anterior, prescinde de um título executivo extrajudicial dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, cujo título é a Certidão de Dívida Ativa.

Munido do título executivo o Estado encontra-se apto a proceder com a execução. Após a citação abre-se para o executado o prazo para garantir o juízo, cuja garantia é o *dies a quo* para que se inicie o prazo para a apresentação da defesa através dos embargos à execução fiscal; outras modalidades de defesa são à exceção de pré-executividade e a ação anulatória, que trataremos a seguir.

3.1 Embargos à Execução Fiscal

Previsto no artigo 16 da LEF, os embargos são a medida pela qual o devedor irá defender-se da demanda executiva, desde que tenha garantido previamente o juízo. Conforme já mencionado, a garantia do juízo pode se dar através de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia ou pela nomeação de bens à penhora, cujos métodos estão previstos na LEF. Garantido o juízo, abre-se o prazo de 30 (trinta) dias para que o executado apresente os embargos.

3.1.1 Natureza jurídica

Os embargos à execução fiscal são uma espécie de defesa autônoma, ou seja, independem do processo originário. Por ser uma ação independente, são apensados ao processo principal. Marcos Gonçalves, no *Novo Curso de Direito Processual Civil* (2010, p. 158), esclarece a evolução das formas de defesa na execução, que passou de uma fase de defesa geral, onde os embargos versavam sobre inúmeras matérias, para uma fase sincrética, sem a necessidade de instauração de um processo de conhecimento, já que nos embargos há um juízo cognitivo e executivo. Vejamos entendimento do referido autor:

O Código de Processo Civil mostrou acentuada preocupação de não permitir, no processo de execução, atos de natureza cognitiva. A ela ficaram reservados atos satisfativos, de cunho material, que visam transformar a realidade, na busca da satisfação do credor. Por isso, como regra, estabeleceu que a defesa do devedor no processo de execução deve ser feita fora dele, em uma ação incidente, de cunho cognitivo, denominada embargos de devedor. Neles o devedor suscitará as defesas que tiver, para a cognição do juízo.

Diante do exposto, chegamos à conclusão de que a natureza jurídica dos embargos à execução é de *ação autônoma*, havendo a inversão das partes, pois o exequente se torna réu e o executado autor.

3.1.2 Prazo

O artigo 16 da LEF estabelece o *dies a quo* da contagem do prazo para apresentação dos embargos, cujo prazo depende da forma pela qual foi efetivada a garantia. Assim, se a garantia se deu por meio de depósito em dinheiro o prazo irá iniciar a partir da data do depósito; tratando-se de garantia através de fiança bancária ou seguro garantia, o prazo contar-se-á a partir da juntada aos autos de documento comprobatório da fiança ou seguro. Por fim, quando a garantia for dada através da nomeação de bens à penhora o *dies a quo* do prazo será a data da intimação da penhora.

3.1.3 Matéria ventilada nos embargos à execução fiscal

Nos embargos à execução fiscal não há limitação da matéria a ser utilizada para impugnar a execução fiscal, ou seja, ao exercer sua defesa o embargante poderá suscitar todas as matérias que entender necessárias ao amparo do seu direito. O artigo 535 do CPC estabelece que a defesa do executado versará sobre:

- I - falta ou nulidade da citação se, na fase de conhecimento, o processo correu à revelia;
- II - ilegitimidade de parte;
- III - inexecuibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;
- IV - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;
- V - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução;
- VI - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes ao trânsito em julgado da sentença.

Importante mencionar que a defesa dos embargos pode referir-se execução como um todo, ou recair sobre parte dela, caso em que a execução prosseguirá quanto ao ponto não atacado.

Para comprovar o alegado, o embargante poderá requerer a produção de provas, bem como poderá arrolar até 3 (três) testemunhas, a depender da necessidade, podendo esse número ser aumentado até o dobro, caso em que se faz necessária uma análise do magistrado.

3.1.4 Competência para julgamento

O artigo 924 do Código de Processo Civil estabelece no seu parágrafo primeiro que “os embargos à execução serão distribuídos por dependência”, significa dizer que o juiz competente para analisar os embargos é o juiz competente para apreciar a execução.

Quando na execução houver a prática de algum ato que ensejar a expedição de carta precatória, a exemplo da penhora de um bem localizado fora da comarca, caso o executado deseje embargar a penhora, seja por defeitos ou vícios, o juízo competente para apreciar os embargos é o deprecado, independentemente de os embargos serem ajuizados no juízo deprecante, caso em que serão remetidos ao deprecado para que este proceda ao julgamento dos embargos. Nesse sentido explica Humberto Theodoro Júnior (2008, p. 377):

Convém notar que a competência do juiz deprecado é excepcional e somente ocorrerá no caso de defesa limitada “unicamente a vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação dos bens”. Logo, se tal matéria vier a ser alegada em conjunto com outras arguições, a competência a prevalecer será a do juiz da execução (isto é, o deprecante). O mais recomendável, porém, é que em tais casos os embargos sejam formulados em peças separadas, já que o processamento do feito que versa sobre o mérito independe de aperfeiçoamento da penhora. Se o executado assim não o fizer, o juiz poderá, a seu critério, ordenar o desmembramento dos embargos.

Sobre o tema o Superior Tribunal de Justiça editou da Súmula 46, a qual prescreve que “na execução por carta, os embargos do devedor serão decididos no juízo deprecante, salvo se versarem unicamente vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação dos bens.”

3.1.5 Procedimento

Após o oferecimento dos embargos o juiz intimará a Fazenda Pública para apresentar impugnação no prazo de 30 (trinta) dias e na mesma ocasião designará audiência de instrução e julgamento que poderá ser dispensada caso a matéria ventilada seja unicamente de direito, ou, quando se tratar de fatos e direitos, os fatos puderem ser comprovados através de prova unicamente documental, caso em que haverá prolação da sentença no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

Caso os embargos sejam julgados procedentes o embargante irá levantar os valores ou bens dados em garantia e a execução se extinguirá, entretanto,

prosseguirá a execução se os embargos forem julgados improcedentes. Das sentenças cujo valor seja de até 50 Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN) caberá embargos infringentes, ou de alçada, no prazo de 10 (dez) dias.

Em sede de julgamento de recurso repetitivo (REsp 1.168.625/MG) o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que considerando a extinção da ORTN esse índice deveria ser convertido para a moeda corrente, estabelecendo assim, em janeiro de 2001, que o valor de alçada para fins de se calcular o correspondente às 50 ORTN era de R\$ 328,27 (trezentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos), devendo ser utilizado o IPCA-E como índice substitutivo para a atualização monetária. Atualmente (28 de setembro de 2016) o valor para fins de alçada é de R\$ 925,09 (novecentos e vinte e cinco reais e nove centavos) (Figura 2).

Figura 2- Resultado da correção pelo IPCA-E.

Resultado da Correção pelo IPCA-E (IBGE)	
Dados básicos da correção pelo IPCA-E (IBGE)	
Dados informados	
Data inicial	01/2001
Data final	09/2016
Valor nominal	R\$ 328,27 (REAL)
Dados calculados	
Índice de correção no período	2,8180630
Valor percentual correspondente	181,8063000 %
Valor corrigido na data final	R\$ 925,09 (REAL)
<input type="button" value="Fazer nova pesquisa"/> <input type="button" value="Imprimir"/>	

Fonte: <<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPUBLICO/corrigirPorIndice.do?method=corrigiPorIndice>>

3.2 Embargos De Terceiro

Disciplinado no CPC, do artigo 674 a 681, os embargos de terceiro são aplicados à execução fiscal em razão da regra insculpida no artigo 1º da LEF, que preleciona que o Código de Processo Civil será aplicado de forma subsidiária, em razão da omissão da LEF. Nos tópicos a seguir passaremos a análise dos aspectos mais importantes acerca do tema, a saber: a hipótese de cabimento, os legitimados, o momento de oposição, a competência para julgamento e o procedimento.

3.2.1 Hipótese de cabimento

Os embargos de terceiro são uma espécie de defesa processual utilizados pela parte não integrante da relação processual, quando esta se vê diante de uma constrição ou ameaça de constrição a bens ou direitos incompatíveis com o ato de constrição, quer seja a penhora, o sequestro, a arrecadação, ou qualquer outro provimento judicial que enseje a perda ou ameaça de perda dos bens ou direitos.

Assim, conclui-se que os embargos podem ter caráter preventivo (quando utilizados para evitar a constrição) ou repressivo (quando já houve a constrição dos bens ou direitos).

3.2.2 Legitimados

O artigo 674 do CPC disciplinou o tema ao longo dos seus parágrafos, estabelecendo como legitimados a propositura dos embargos:

- a) O cônjuge ou companheiro quando a defesa versar sobre seus bens ou bens pertencentes à meação do casal;
- b) O adquirente de bens cuja alienação foi declarada ineficaz em razão de fraude à execução. Nessa hipótese, caso o alienante adquira bem que fora alienado com o objetivo de fraudar a execução, o juiz ao tomar ciência da alienação, antes de declarar a fraude á execução, deve intimar o alienante para que este apresente embargos de terceiro no prazo de 15 (quinze) dias, regra esta insculpida no artigo 792, § 4º do CPC;
- c) O proprietário de bem ou direito que sofreu constrição em razão de desconsideração da personalidade jurídica, desde que não tenha sido parte no incidente, pois, se o proprietário participou da fraude à execução não poderá apresentar embargos de terceiro; e
- d) O credor com garantia real (penhor, hipoteca, anticrese etc.) quando seus direitos são expropriados sem a devida intimação acerca dos atos expropriatórios.

O embargado, em sede de defesa somente poderá ventilar a matéria delimitada no art. 680 do CPC, *in verbis*:

Art. 680. Contra os embargos do credor com garantia real, o embargado somente poderá alegar que:
I - o devedor comum é insolvente;
II - o título é nulo ou não obriga a terceiro;
III - outra é a coisa dada em garantia.

Presentes qualquer dessas hipóteses estão as partes mencionadas legitimadas a propositura dos embargos, como forma de prevenir a ameaça ou proteger a lesão aos seus bens e direitos.

3.2.3 Momento de oposição

Conforme regra insculpida no artigo 675 no novo *códex*, o momento de oposição dos embargos de terceiro varia de acordo com a natureza do processo. Na fase de conhecimento os embargos podem ser opostos a qualquer tempo, desde que antes do trânsito em julgado da sentença.

No cumprimento de sentença ou no processo de execução, podem ser interpostos em até 5 (cinco) dias a contar da adjudicação, da alienação por iniciativa particular ou da arrematação, desde que ainda não assinada a respectiva carta, ou seja, enquanto não for assinada a carta o embargante tem o prazo de 5 dias para se manifestar, mas, não pode ser desidioso, sob pena de haver preclusão do seu direito caso ocorra a assinatura dentro dos cinco dias do prazo.

3.2.4 Competência para julgamento

Disciplinada no artigo 676 do CPC, a competência para julgamento dos embargos de terceiro segue a mesma sistemática dos embargos à execução fiscal, ou seja, o juízo competente é aquele que determinou a constrição, mas, no caso de expedição de carta precatória o juízo competente será o deprecado, salvo se a ordem de constrição veio do juízo deprecante ou se a carta já houver sido devolvida.

3.2.5 Procedimento

Os artigos 677 a 681 disciplinam a matéria relativa à oposição dos embargos de terceiro, desde a sua propositura até o seu julgamento. A petição inicial dos embargos, além dos requisitos elencados no artigo 319, deve vir instruída com a prova documental ou testemunhal acerca da posse (cuja prova pode ocorrer em sede de audiência preliminar designada pelo juiz) ou domínio do bem, bem como a qualidade de terceiro.

A citação do embargado será realizada através de procurador legal, desde que constituído nos autos da execução fiscal, caso contrário a citação se dará de forma pessoal.

Quando o embargado é pessoa que não indicou bens aos atos

expropriatórios, ou o ato de constrição não lhe houver aproveitado, o pólo passivo da demanda deverá ser substituído por quem o fez ou aproveitou-se das medidas constritivas. Após a citação abre-se para o embargado o prazo de 15 (quinze) dias para contestar a ação, que seguirá o rito do procedimento comum, regulamentado no Livro I, Título I, do novel Código de Processo Civil.

Proferido o julgamento de procedência do pleito inicial, a medida constritiva será cancelada, com o reconhecimento do domínio, da manutenção da posse ou da reintegração definitiva do bem ou do direito ao embargante.

3.3 Exceção de Pré-Executividade

A exceção sobre questões de ordem pública foi suscitada pela primeira vez em sede de execução fiscal pelo renomado e respeitável jurista Pontes de Miranda, que, ao que se sabe, no curso de uma execução fiscal contra uma empresa à qual lhe cabia a defesa, este recorreu ao juiz competente munido de toda a documentação necessária a prova da questão de ordem pública sob a qual se fundava sua defesa, tendo essa sido acolhida pelo juízo.

Atualmente na execução fiscal o executado tem à sua disposição algumas modalidades de defesa, porém cada uma delas apresenta determinadas peculiaridades. Os embargos à execução fiscal, conforme já mencionado, necessitam da garantia do juízo prévia ao seu ajuizamento, requisito esse que não é exigido na exceção de pré-executividade (EPE).

Outra diferença básica entre ambos os institutos é a previsão legal. Enquanto os embargos são disciplinados pelo CPC e pela LEF, a EPE não encontra disciplina em nenhum diploma legal, somente em entendimento do Superior Tribunal de Justiça sedimentado na súmula 393, *in verbis* “Súmula 393 - A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.”

A seguir, trataremos das peculiaridades concernentes a exceção de pré-executividade.

3.3.1 Natureza jurídica

A exceção de pré-executividade é uma modalidade de defesa nos próprios autos da execução assumindo a natureza jurídica de incidente processual, já que é oposta através de petição incidental no curso do executivo fiscal, cuja regra de

defesa são os embargos à execução fiscal.

3.3.2 Prazo

Sendo a EPE um incidente processual este não tem prazo, já que pode ser apresentada a qualquer tempo, sendo, portanto, uma defesa atemporal em razão da matéria nela ventilada, cujo tema trataremos a seguir.

3.3.3 Hipóteses de cabimento

Poderá ser alegado em sede de EPE um rol limitado de matérias. A primeira hipótese de cabimento da exceção em comento é quando houver nos autos matéria de ordem pública cujo teor deve ser analisado de ofício pelo juiz, a exemplo da prescrição ou decadência do crédito tributário. O STJ firmou entendimento no julgamento do Agravo Regimental em sede de Recurso Especial (Processo nº 2009/0019089-0) no sentido de que a exceção de pré-executividade também é meio hábil a arguição de matéria relativa a vícios no título, como a sua liquidez, bem como os seus pressupostos processuais e condições da ação.

A segunda hipótese de cabimento é a desnecessidade de dilação probatória, pois, de acordo com o teor da súmula alhures transcrita, em sede de EPE não há produção de provas e a exceção já deve vir acompanhada dos documentos hábeis a sua comprovação.

Os próximos pressuposto de cabimento foram retirados dos tribunais brasileiros e consistem na possibilidade de apresentação da exceção para suscitar o pagamento do crédito tributário (Art. 156, I, CTN), alegação de ilegitimidade passiva ou a nulidade do título executivo, desde que não haja a necessidade de dilação probatória. Vejamos posicionamento do Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro acerca do pagamento como matéria de defesa na EPE:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PAGAMENTO DO CRÉDITO FISCAL POR MEIO DE DARJ NA DATA DO VENCIMENTO. REJEIÇÃO DA EXCEÇÃO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE PROVA DE INGRESSO DOS RECURSOS NOS COFRES PÚBLICOS. PROVA INEQUIVOCA DE PAGAMENTO NÃO ELIDIDA PELA FAZENDA PÚBLICA. CONTRIBUINTE QUE NÃO PODE SER PREJUCIDADO POR EVENTUAL ERRO NO MECANISMO DE ARRECADAÇÃO. **Provado o pagamento do débito através de documento hábil e inexistente a dúvida quanto a sua licitude, é imperativo o acolhimento da exceção de pré-executividade, uma vez que desnecessária a dilação probatória.** Extinção da

execução fiscal pelo pagamento. Conhecimento e provimento do recurso.

(TJ-RJ - AI: 00329844720148190000 RIO DE JANEIRO CAPITAL 11 VARA FAZ PUBLICA, Relator: ROGERIO DE OLIVEIRA SOUZA, Data de Julgamento: 12/08/2014, VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 14/08/2014). (Grifo nosso)

O STJ se posicionou em relação à ilegitimidade passiva em sede de execução no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA DE SÓCIO. NOME CONSTANTE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. ACÓRDÃO QUE DECIDE PELA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE EM RAZÃO DA DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA. POSSIBILIDADE. REVISÃO. SÚMULA N. 7 DO STJ. 1. **A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça admite a arguição de ilegitimidade passiva pela via da exceção de pré-executividade, pois, como condição da ação, é matéria de ordem pública capaz de ser conhecida de ofício pelo juiz.** Nesse sentido:, dentre outros: AgRg no REsp 980.349/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/06/2008; AgRg no AREsp 284.170/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 09/04/2013. 2. No caso, embora o nome do sócio constasse da certidão de dívida ativa, o Tribunal de origem decidiu que ele não deveria constar no polo passivo da execução fiscal ante o fato de ter sido decretada a falência da sociedade executada, consignando que não haveria hipótese para sua responsabilização. Nesse contexto, tem-se que, no mérito, o Tribunal de Justiça afastou a responsabilidade do sócio, conclusão que não pode ser revista em recurso especial por demandar exame de prova (Súmula n. 7 do STJ) 3. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 615096 RS 2014/0297064-1, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 24/02/2015, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/03/2015). (Grifo nosso)

Insta mencionar que a alegação de ilegitimidade passiva é suscitada quando há o redirecionamento da execução fiscal para pessoa diversa daquela que consta na CDA ou quando constando o nome do sócio-gerente na CDA a falência da empresa for comunicada aos órgãos competentes (Súmula 435 do STJ).

Por fim, em relação à nulidade do título executivo, colacionamos jurisprudência do emérito Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TCLLP E TIP. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NULIDADE DO TÍTULO QUE PODE SER VERIFICADA DE PLANO. POSSIBILIDADE. ART. 77, DO CTN. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. 1. **"É cabível, em sede de execução fiscal, exceção de pré-executividade nos casos em que o**

reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, bem assim quanto às questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que não seja necessária dilação probatória" (REsp 660506/MG, Segunda Turma, Rel. Ministra Denise Arruda, DJ 02/08/2007). 2. "Em sede de recurso especial, não cabe a apreciação de questão relativa à interpretação do art. 77 do Código Tributário Nacional, visto tratar-se de tema de índole essencialmente constitucional, uma vez que ambos os dispositivos reproduzem o art. 145 da Constituição Federal." (REsp 647681/SP, Segunda Turma, Rel. Ministro João Otávio de Noronha DJ 06/08/2007). 3. Agravo Regimental não provido (STJ - AgRg no Ag: 931824 RJ 2007/0199038-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 16/10/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: <!-- DTPB: 20081023
 ->DJe 23/10/2008). (Grifo nosso)

3.3.4 Competência para julgamento

Por se tratar de um incidente processual no curso da execução fiscal, o juízo competente para julgamento da exceção de pré-executividade é o juízo competente para apreciar a execução.

3.4 Ação Anulatória

Prevista no artigo 38 da LEF, a ação anulatória é o meio pelo qual o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária visa anular um ato ou procedimento da administração tributária, ilegal ou inconstitucional, que recai, principalmente, sobre o lançamento indevido.

Ocorre que, sendo uma ação própria do sujeito passivo, a ação anulatória vem sendo aceita também como espécie de defesa em sede de execução fiscal, como forma de proteger o acesso ao judiciário insculpido no artigo 5º, incisos XXXV e LV da Constituição Federal de 1988, quando o executado não tem como garantir o juízo e a matéria de defesa demandar dilação probatória, tema esse ainda controvertido na doutrina, mas, sedimentado na jurisprudência do STJ, senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXECUÇÃO FISCAL. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO POSTERIOR À PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. **O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor - direito de ação -, insuscetível de restrição, podendo ser exercido tanto**

antes quanto depois da propositura da ação exacional, não obstante o rito previsto para a execução contemple a ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já esteja sendo exercida judicialmente pela Fazenda Pública. (Precedentes: REsp 854942/RJ, DJ 26.03.2007; REsp 557080/DF, DJ 07.03.2005; 2. **Os embargos à execução não encerram o único meio de insurgência contra a pretensão fiscal na via judicial, porquanto admitem-se, ainda, na via ordinária, as ações declaratória e anulatória, bem assim a via mandamental.** 3. A fundamental diferença entre as ações anulatória e de embargos à execução jaz exatamente na possibilidade de suspensão dos atos executivos até o seu julgamento. 4. Nesse segmento, tem-se que, para que a ação anulatória tenha o efeito de suspensão do executivo fiscal, assumindo a mesma natureza dos embargos à execução, faz-se mister que seja acompanhada do depósito do montante integral do débito exequendo, porquanto, ostentando o crédito tributário o privilégio da presunção de sua veracidade e legitimidade, nos termos do art. 204, do CTN, a suspensão de sua exigibilidade se dá nos limites do art. 151 do mesmo Diploma legal. (Precedentes: REsp n.º 747.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19/09/2005; REsp n.º 764.612/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12/09/2005; e REsp n.º 677.741/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07/03/2005). 5. In casu, verifica-se que o pedido da ação anulatória não teve a pretensão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas tão-somente de desconstituir lançamentos tributários eivados de ilegalidade, razão pela qual deve ser respeitado o direito subjetivo de ação. 6. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 7. Recurso especial desprovido (STJ - REsp: 937416 RJ 2007/0071056-5, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/06/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 16.06.2008 p. 1). (Grifo nosso)

3.4.1 Prazo

A ação anulatória pode ser proposta antes do executivo fiscal ou após. Por estarmos tratando das espécies de defesa na execução fiscal falaremos da propositura da ação após a instauração da execução fiscal.

Conforme o Decreto nº 20.910/1932 em seu artigo 1º, o prazo para cobrar quaisquer valores da Fazenda Pública é de 05 (cinco) anos, sendo, portanto, o referido dispositivo a fundamentação legal para o prazo da ação anulatória em sede de execução fiscal.

Vale ressaltar que a ação em epígrafe pode ser apresentada mesmo no decurso do prazo para interposição dos embargos à execução fiscal.

3.4.2 Depósito do montante integral

Muito embora a ação anulatória dispense a garantia do juízo, essa pode vir acompanhada do depósito do montante integral em dinheiro do que está sendo cobrado, pois, preenchido esse requisito, a ação anulatória tem o condão de suspender os atos executivos.

Além do depósito do montante integral do valor objeto da lide, o executado também poderá cumular a referida ação com o pedido de liminar *inaudita altera pars* para que o crédito em questão seja suspenso até o julgamento final da anulatória.

3.4.3 Conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal

Em respeito ao princípio da segurança jurídica e da economia processual, havendo conexão entre a ação anulatória e o executivo fiscal, como forma de evitar o julgamento contraditório acerca da mesma matéria, os feitos devem ser tramitados juntos, de forma que a execução fiscal ficará suspensa até o julgamento da ação anulatória. Dessa forma se posicionou o STJ, senão vejamos:

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONEXÃO. JULGAMENTO SIMULTÂNEO. COMPETÊNCIA. **Havendo conexão entre execução fiscal e ação anulatória de débito fiscal, impõe-se a reunião dos processos, de modo a evitar decisões conflitantes; espécie em que, ajuizada primeiro a execução fiscal, o respectivo juízo deve processar e julgar ambas as ações.** Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 129803 DF 2012/0036880-8, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 06/08/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/08/2013). (Grifo nosso)

Diante do exposto, havendo identidade entre o pedido e a causa de pedir, tanto na ação anulatória quanto na execução fiscal, haverá a reunião dos processos para julgamento conjunto.

3.4.4 Competência

A competência para julgamento da ação anulatória segue a mesma sistemática dos embargos à execução fiscal, ou seja, o juízo competente é aquele que detêm a competência para apreciar a execução fiscal.

4 CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DA GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Antes de adentrarmos no ponto central do presente trabalho, faz-se necessário estabelecer alguns conceitos acerca dos princípios que são mitigados ao se exigir a garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal. São eles: o princípio da isonomia, o princípio do devido processo legal e seus corolários, o princípio do contraditório e da ampla defesa, e, por fim, o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

4.1 Princípio da Isonomia

Com fundamento ainda na antiguidade a partir do surgimento dos primeiros documentos a positivarem os direitos humanos enquanto defensores da dignidade da pessoa humana, o princípio da isonomia preleciona o tratamento igual de todos perante a Lei.

Um dos documentos mais importantes acerca do tratamento igualitário entre os povos foi a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, trazendo ao longo dos seus artigos a igualdade formal, senão vejamos:

Art. 1º Os homens nascem e são livres e iguais em direitos. As distinções sociais só podem fundamentar-se na utilidade comum.

[...]

Art. 6º A lei é a expressão da vontade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou através de mandatários, para a sua formação. Ela deve ser a mesma para todos, seja para proteger, seja para punir. Todos os cidadãos são iguais a seus olhos e igualmente admissíveis a todas as dignidades, lugares e empregos públicos, segundo a sua capacidade e sem outra distinção que não seja a das suas virtudes e dos seus talentos.

Nasce assim uma igualdade formal na qual o Estado não podia intervir nas relações entre as pessoas, de modo que não houvesse privilégios para determinado grupo em detrimento dos demais, pois, ao se elaborar uma norma não se poderia destiná-la a sujeitos com características específicas, devendo essa norma ser editada para atender a todos, de forma isonômica.

Consagrado no artigo 5º da Constituição Federal, o princípio da isonomia preceitua que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Mas quem seria o destinatário dessa igualdade perante a Lei: o legislador, o aplicador do direito ou ambos? Assim, salvo melhor entendimento, entendemos que a igualdade descrita na Carta Magna de 1988 tem ambos como destinatários, pois, o aplicador do direito deve valer-se de normas jurídicas comuns aos casos concretos, ainda que disso resulte uma discriminação, o que se configuraria na igualdade formal. No mesmo sentido essa igualdade se estende também ao momento de edição de normas que devem trazer uma igualdade de tratamento, recaindo assim para a função do legislador.

Com a chegada do homem moderno, houve um crescente número de desigualdades sociais, de modo que a igualdade formal, por si só, não era suficiente para atender a todos. Foi necessário então que se pensasse em uma nova forma de tratar os desiguais, fazendo surgir uma igualdade material, devendo a lei ser aplicada de forma “igual para os iguais e desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades” (LENZA, 2012, p. 973), através de instrumentos que efetivem esse igualdade entre todos, saindo de uma igualdade meramente formal para uma igualdade substancial, real, dando ao princípio em comento novos meio de concretização dos seus preceitos.

4.2 Princípio do Devido Processo Legal

Um dos pilares do constitucionalismo moderno, o princípio do devido processo legal teve seu surgimento a partir da edição da Magna Carta de 1215. Esse documento foi o resultado de um acordo entre a nobreza o clero que concordavam em se submeter ao Rei, desde que ele protegesse o País, obrigando-o, dessa forma, a assiná-lo.

A Magna Carta surgiu como um limitador ao exercício absoluto do poder do monarca, que governava de forma arbitrária, devendo este renunciar direitos e reconhecer que a Lei estava acima dele, de modo que o julgamento dos seus súditos se daria conforme previa a Lei, seguindo o procedimento legal nela estabelecido. Assim, surge o devido processo legal como um instrumento de aplicação obrigatória.

Atualmente a importância do princípio em comento rompe as barreiras nacionais, estendendo-se a todos e povos e nações, pois encontra previsão na Declaração Universal dos Direitos Humanos, como podemos observar a partir da transcrição de alguns artigos, *in verbis*:

Artigo IX - Ninguém será arbitrariamente preso, detido ou exilado.

Artigo X - Toda pessoa tem direito, em plena igualdade, a uma audiência justa e pública por parte de um tribunal independente e imparcial, para decidir de seus direitos e deveres ou do fundamento de qualquer acusação criminal contra ele.

Artigo XI

1. Toda pessoa acusada de um ato delituoso tem o direito de ser presumida inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.

2. Ninguém poderá ser culpado por qualquer ação ou omissão que, no momento, não constituíam delito perante o direito nacional ou internacional. Tampouco será imposta pena mais forte do que aquela que, no momento da prática, era aplicável ao ato delituoso.

Princípio fundamental do ordenamento jurídico cuja previsão encontra-se no artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal de 1988, o devido processo legal consiste na existência de normas jurídicas prévias à ocorrência do fato, os quais serão julgados por um juiz imparcial. Essas normas trazem um processo com etapas, todas previstas em Lei, onde nenhum julgador pode passar por cima delas, sob pena de nulidade. É, portanto, o principal princípio da ordem jurídica nacional, servindo de base para outros princípios, a exemplo do princípio da isonomia e da inafastabilidade da jurisdição.

O devido processo legal pode então ser dividido em duas espécies: o devido processo legal substancial e o devido processo legal processual. O primeiro refere-se à atividade estatal na elaboração de normas, considerando-se que as leis devem ser editadas com o fito de satisfazer o interesse público, evitando o abuso de poder do administrador. O segundo remete-nos ao processo em si, seja ele judicial ou administrativo, assegurando aos seus litigantes os instrumentos inerentes ao exercício do seu direito.

Dentro do devido processo legal processual surgem os seus corolários, assim entendidos o princípio do contraditório e da ampla defesa.

4.2.1 Princípio do contraditório

Previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, o princípio do contraditório estende-se tanto ao processo judicial quanto ao processo administrativo. O princípio em comento deve ser assegurado pelo juiz, e tem como destinatário as partes que possuem pretensão na lide, de modo que os peritos não estão inclusos nesse rol, aplicando-se aos litigantes (pessoa física ou jurídica) aos assistentes e ao Ministério Público, atuando como parte ou como fiscal da lei.

É, portanto, o princípio que proporciona as partes o conhecimento acerca da ação bem como dos seus atos processuais, possibilitando a estes a defesa dos pontos que lhe são desfavoráveis, devendo ser ouvidos de forma paritária, provando todas as suas alegações.

Ao assegurar o direito à informação acerca do processo o juiz não pode mitigar a participação das partes, pois haverá uma ofensa ao princípio em comento, o que acontece, por exemplo, quando o juiz, convencido acerca do caso, indefere o pedido de produção probatória; aqui, mesmo convencido acerca do direito, o juiz não pode indeferir o pedido, pois estaria cerceando a defesa da parte.

A *contrario sensu* quando é aberta para a parte a possibilidade de manifestar-se acerca de qualquer ato e esta permanece inerte, não há que se falar em ofensa ao contraditório, afinal, foi dada a parte a oportunidade de “falar nos autos”.

No processo de execução a doutrina se divide quanto à aplicabilidade do princípio do contraditório, pois, enquanto uns acreditam não haver contraditório no que tange a discussão do mérito, em razão da natureza autônoma do processo de execução, outros entendem que há sim a incidência do referido princípio, a exemplo Misael Montenegro Filho (2009, p. 229-232) na obra Curso de Direito Processual Civil o qual elenca momentos em que se configura a sua incidência, senão vejamos:

- a) a prerrogativa processual conferida ao devedor de tomar conhecimento da ação contra si proposta;
- b) a possibilidade de manifestação nos autos após o recebimento do mandado de citação;
- c) o direito de acompanhar o processo em todas as suas etapas, devendo ser intimado, a título de faculdade, para manifestar-se sobre quaisquer expedientes processuais.

Diante de todo o exposto, o contraditório é uma forma de garantir o processamento do feito de forma regular, seja ele um processo administrativo, judicial de conhecimento ou de execução, sendo um princípio de aplicação obrigatória, de modo que sua mitigação torna o ato judicial nulo de pleno direito.

4.2.2 Princípio da ampla defesa

As primeiras manifestações acerca da ampla defesa surgem ainda nos primórdios da história, a exemplo do apóstolo Paulo no Livro do Ato dos Apóstolos,

capítulo 25, versículo 6-11, um exemplo da manifestação do devido processo legal e da ampla defesa, senão vejamos:

1. Tendo, pois, entrado Festo na província, depois de três dias subiu de Cesaréia a Jerusalém. 2. E os principais sacerdotes e os mais eminentes judeus fizeram-lhe queixa contra Paulo e, em detrimento deste, 3. lhe rogavam o favor de o mandar a Jerusalém, armando ciladas para o matarem no caminho. 4. Mas Festo respondeu que Paulo estava detido em Cesaréia, e que ele mesmo brevemente partiria para lá. 5. Portanto — disse ele — as autoridades dentre vós desçam comigo e, se há nesse homem algum crime, acusem-no. 6. Tendo-se demorado entre eles não mais de oito ou dez dias, desceu a Cesaréia; e no dia seguinte, sentando-se no tribunal, mandou trazer Paulo. 7. Tendo ele comparecido, rodearam-no os judeus que haviam descido de Jerusalém, trazendo contra ele muitas e graves acusações, que não podiam provar. 8. **Paulo, porém, respondeu em sua defesa: Nem contra a lei dos judeus, nem contra o templo, nem contra César, tenho pecado em coisa alguma.** 9. Todavia Festo, querendo agradar aos judeus, respondendo a Paulo, disse: Queres subir a Jerusalém e ali ser julgado perante mim acerca destas coisas? 10. Mas Paulo disse: **Estou perante o tribunal de César, onde devo ser julgado; nenhum mal fiz aos judeus, como muito bem sabes.** 11. **Se, pois, sou malfeitor e tenho cometido alguma coisa digna de morte, não recuso morrer; mas se nada há daquilo de que estes me acusam, ninguém me pode entregar a eles; apelo para César.** (Atos dos Apóstolos 25:1-11). (Grifo nosso)

Com previsão no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal o princípio da ampla defesa assegura aos acusados em geral o direito de ser ouvido antes que ocorra a sua condenação.

Como é sabido, é inerente à natureza humana o inconformismo, assim sendo, a ampla defesa consiste na oportunidade concedida as partes de deduzir e provar as alegações que sustentam sua pretensão ou sua defesa no processo. Os destinatários da ampla defesa são todos aqueles envolvidos na lide, sob o qual recai uma acusação.

José Eulálio de Almeida (2002), ao escrever sobre o princípio da ampla defesa, aduz que:

por esse postulado, a parte que figura no pólo passivo da relação processual exige do Estado-Juiz, a quem compete a prestação da tutela jurisdicional, o direito de ser ouvida, de apresentar suas razões e de contra-argumentar as alegações do demandante, a fim de elidir a pretensão deduzida em juízo.

O princípio da ampla defesa é, portanto, uma garantia dada aos acusados em processo judicial ou administrativo, concedendo a estes a oportunidade de

manifestar sua defesa frente às acusações a eles atribuídas, de modo que o Estado, através do Juiz, assegurará a aplicação desse princípio.

4.3 Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição

O princípio da inafastabilidade da jurisdição (também conhecido por direito de ação, princípio do livre acesso ao judiciário ou princípio da ubiquidade da Justiça) consagrado no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal, assevera que nenhuma lei excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Os direitos protegidos pelo referido princípio são amplos, aplicando-se aos direitos públicos, privados, difusos, coletivos ou individuais homogêneos.

No que tange à função jurisdicional, esta deve colocar em prática a efetivação das normas presentes no ordenamento jurídico pátrio, sempre que não houver seu cumprimento de forma voluntária. O cidadão que tem seu direito lesado tem o direito de provocar o Estado, e este, através do poder legislativo, executivo ou judiciário deve solucionar o conflito, dando as partes o direito buscado. Na qualidade de Poder Judiciário, esse solucionará o conflito aplicando o direito de forma coercitiva.

Celso Bastos e Ives Granda (1989, p. 169) trazem salutar entendimento a esse respeito:

Podemos, assim, afirmar que a função jurisdicional é aquela realizada pelo Poder Judiciário, tendo em vista aplicar a lei a uma hipótese controvertida mediante processo regular, produzindo, afinal, coisa julgada, com o que substitui, definitivamente, a atividade e vontade das partes.

O Poder Judiciário, no nosso ordenamento pátrio, é o único detentor da jurisdição, pois, só ele tem a legitimidade para proferir decisões com força coercitiva. Nas lições de Cândido Rangel Dinamarco (2000, p. 7) jurisdição é: “A atividade dos órgãos do Estado destinada a formular e atuar praticamente a regra jurídica concreta que, segundo o direito vigente, disciplina determinada situação jurídica”.

Ao editar uma norma o legislador não pode limitar o acesso da sociedade à justiça, justiça essa entendida como não só os órgãos judiciais (Tribunais, Fóruns), mas, todo o calhamaço de direitos pertencentes à ordem jurídica nacional, pois, se o fizer, tal diploma legal será eivado de inconstitucionalidade, tendo em vista que viola preceito fundamental estabelecido na Carta Maior, bem como não pode condicionar

o ato a algum requisito, como o esgotamento das vias administrativas, salvo algumas exceções, conforme assevera Alexandre de Moraes (1998, p. 197):

Inexiste a obrigatoriedade de esgotamento da instância administrativa para que a parte possa acessar o Judiciário. A Constituição Federal de 1988, diferentemente da anterior, afastou a necessidade da chamada jurisdição condicionada ou instância administrativa de curso forçado, pois já se decidiu pela inexigibilidade de exaurimento das vias administrativas para obter-se o provimento judicial, uma vez que exclui a permissão, que a Emenda Constitucional no 7 à Constituição anterior estabelecera, de que a lei condicionasse o ingresso em juízo à exaustão das vias administrativas, verdadeiro obstáculo ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário.

O direito de ação, enquanto direito fundamental, é de suma importância para o ordenamento jurídico, pois, é através dele que se concretizam outros direitos materiais. Nas lições de Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1988, p. 12) na Obra Acesso à Justiça:

O acesso à justiça pode, portanto, ser encarado como o requisito fundamental – o mais básico dos direitos humanos – de um sistema jurídico moderno e igualitário que pretenda garantir, e não apenas proclamar direitos de todos. [...] O “acesso” não é apenas um direito social fundamental, crescentemente reconhecido; ele é também, necessariamente, o ponto central da moderna processualística.

O princípio do acesso à justiça é, portanto, um direito autônomo que não se confunde com um direito material, pois ele existe, por si só, mesmo que não tenha algum direito material a ser concretizado. Assim, adquire a natureza de direito público subjetivo do cidadão, já que o direito de provocar a jurisdição é de qualquer cidadão, que pode exercê-lo frente ao seu destinatário, independentemente da procedência ou não da sua ação.

4.4 Da Garantia do Juízo Como Requisito ao Exercício de Defesa Através dos Embargos à Execução Fiscal

Com a finalidade de “identificar os obstáculos que impedem o cidadão de procurar a prestação jurisdicional” (CAPPELLETTI E GARTH, 1988) foi realizado um estudo em 23 países, tendo obtido como resultado o fato de que os processos judiciais traziam um alto custo para o cidadão. Diante disso diversos ordenamentos jurídicos, a exemplo do Brasil, repaginaram suas normas, de modo que o acesso à jurisdição não fosse tão gravoso para os cidadãos.

Assim, o Brasil editou diversos diplomas que garantiram o acesso ao judiciário, passando o ônus com as custas processuais para o Estado, a exemplo da Lei de Assistência Judiciária (Lei nº 1.060/50) a qual foi revogada pelo atual CPC. Ocorre que a atual legislação que versa sobre a execução fiscal (Lei nº 6.830/80) não seguiu a mesma sistemática, já que é uma espécie de “favorecimento” à Fazenda Pública, pois traz, ao longo dos seus 42 artigos, inúmeros benefícios ao poder público, dentre eles a necessidade de garantia do juízo dos embargos à execução fiscal.

Conforme outrora mencionado, a LEF estabelece em seu artigo 1º que será aplicado o CPC de forma subsidiária, somente nos casos em que for omissa. Assim, o legislador ordinário afastou a aplicação do Código de Processo Civil aos casos em que houvesse conflitos entre a LEF e o CPC, em razão do princípio da especialidade.

Ocorre que, ao ser editada em 1980, a LEF estava de acordo com o disposto no art. 736 do CPC/73, o qual estabelecia a necessidade de garantia do juízo para apresentação dos embargos à execução, o qual somente foi alterado em 2006 pela Lei nº 11.382. Nesse sentido, Fredie Didier (2009, p. 748):

O art. 736 do CPC dispensa a prévia garantia do juízo para o ajuizamento de embargos à execução. Questiona-se se tal regra é aplicável a execução fiscal. Tem sido comum, no particular, a afirmativa de que a lei geral não atinge a lei especial, de sorte que, na execução fiscal, continuaria a ser necessária a garantia do juízo, exatamente porque o §1º do art. 16 da lei n. 6.830/80 não foi modificado, alterado, nem revogado.

[...]

A exigência de prévia garantia do juízo para oposição dos embargos à execução – feita no §1º do art. 16 da lei n. 6.830/80 – não decorre, contudo, de detalhes, vicissitudes ou particularidades na relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública. Quando da edição da lei n. 6.830/80, essa era uma regra geral aplicável a qualquer execução.

[...] A Lei n. 6.830/80 cuidou, nesse ponto, de copiar, reproduzir, seguir a regra geral; a segurança prévia do juízo como exigência para o ajuizamento dos embargos era uma regra geral, e não uma regra que decorresse da peculiar relação havida entre o particular e a Fazenda Pública. [...]

À evidência, não se trata de regra especial criada pela legislação em atenção às peculiaridades da relação de direito material, mas de mera repetição, na lei especial, de regra geral antes prevista no CPC. Não incide, portanto, o princípio de que a regra geral posterior não derroga a especial anterior.

Um ponto importante a ser destacado é que após o advento da Lei nº 11.382/06 os magistrados, tomando como base a teoria do Diálogo das Fontes, estão concedendo efeito suspensivo à apelação e aos embargos em razão da disciplina constante no CPC. Ora, se existe a possibilidade de se suscitar a teoria do Diálogo das Fontes para deixar de aplicar disciplina estabelecida em lei especial, porque não se pode utilizá-la também para afastar a exigibilidade da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, com fulcro na Constituição Federal e no CPC? Nesse sentido posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO NAS SITUAÇÕES EXCEPCIONAIS EM QUE A JURISPRUDÊNCIA AFASTA A NECESSIDADE DE GARANTIA PRÉVIA.

1.O prazo para oferecer embargos à execução fiscal, nos casos em que a garantia é expressamente dispensada pelo juízo de execução, deve ter início na data da intimação da decisão que dispensou a apresentação de garantia, já que é esse o ato que caracteriza a informação aos atores processuais da desnecessidade da garantia e a aptidão para embargar, não havendo a necessidade de, na intimação da dispensa de garantia, se informar expressamente o prazo para embargar.

Aplicação por analogia do disposto no art. 16, da Lei n. 6.830/80 e dos seguintes precedentes: REsp 1.126.307-MT, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1º/3/2011; EREsp 767.505-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Denise Arruda, julgados em 10/9/2008; REsp 244.923-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 16/10/2001; EREsp 1.062.537/RJ, Corte Especial, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 4/5/2009; REsp 1112416/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.05.2009; REsp 983734/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 23.10.2007.

Recurso especial provido.” (REsp nº 1440639/PE, Rel.Min.Marco Campbell Marques, Dje de 10-6-2015).

Eis que surge uma celeuma: levando em consideração que o novo CPC não mais exige a garantia do juízo em sede de embargos, ainda é obrigatória a exigência de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal? Para solucionar o conflito devem-se utilizar alguns critérios. São eles: o critério hierárquico, cronológico e o critério da especialidade.

Pelo critério hierárquico, leva-se em consideração o órgão produtor da norma, sendo a Assembléia Constituinte o órgão que ocupa a posição de superior hierárquico. Assim, tendo em vista que a LEF tem natureza de Lei Complementar e o CPC de lei ordinária não há que se falar em hierarquia entre ambas.

O segundo critério apto a solucionar o conflito seria o critério cronológico o qual leva em consideração o momento em que a norma passou a ter vigência, nesse

sentido, sem sombras de dúvidas, vigora a LEF, já que entrou em vigência muito antes da Lei que alterou o artigo 736 do antigo CPC, bem como do artigo 914 do novel Código de Processo Civil, porém, esse critério não é o mais forte para solucionar o conflito, já que existem outros meios mais relevantes para que se chegue à conclusão de qual norma é a mais importante.

Por fim, o ultimo critério é o da especialidade que considera a relevância do tema tratado pela lei. A nosso ver, ainda que a LEF apresente caráter de lei especial, esta é editada tomando como base normas gerais, a exemplo do disposto no artigo 736 do CPC/73, o qual foi utilizado como base para edição do artigo 16 da LEF.

Assim, não há que se falar em sobreposição de norma geral sobre norma especial, devido ao fato de que essa norma não tem esse status por estar dentro de um diploma especial, mas, pelo fato que ela trata de um caso específico, com legislação própria. Apesar disso, tal entendimento não é majoritário, já que a LEF é tratada ao todo como lei especial já que ela trata da execução fiscal, de modo específico, enquanto o CPC trata da execução de modo geral, desse modo, por esse critério aplica-se à execução fiscal a norma especial que a regula.

Muito embora o princípio da especialidade afaste a aplicação da norma descrita no artigo 914 do CPC, não basta que essa lei seja especial, ele deve estar em consonância com a Constituição Federal que é o seu fundamento de validade.

Por ter sido editada antes da promulgação da atual Carta Magna, a Lei de Execução Fiscal acaba por atropelar direitos fundamentais estabelecidos na CF/88, a exemplo dos princípios da isonomia, do devido processo legal e seus corolários, o princípio do contraditório e da ampla defesa, e do princípio da inafastabilidade da jurisdição, consagrados no artigo 5º.

O artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais estabelece que os embargos somente serão admitidos após a garantia do juízo, seja essa garantia por meio de depósito, fiança, seguro ou penhora.

Ocorre que, ao se exigir do executado a garantia como requisito de admissibilidade dos embargos está se limitando a defesa do mesmo. Imaginemos, por exemplo, que um devedor hipossuficiente, humilde, venha a ser executado e não tenha bens para nomear a penhora; seria justo limitar o exercício da sua defesa sem que este possa exercer um direito fundamental que lhe é assegurado? Não nos parece cabível. Nesse sentido posicionou-se Luiz Wambier (2007, p. 377):

Pode-se ocasionalmente admitir a oposição de impugnação sem prévia garantia do juízo: quando o devedor não dispõe de bens para penhora. Reputa-se que seria desarrazoado que contra ele pendesse execução, sem que pudesse demonstrar sua eventual improcedência, sob pena de desrespeito à Constituição Federal, no que tange à indevida limitação do direito de defesa.

O status financeiro o qual ocupa o executado não pode ser utilizado como forma de limitar o exercício da sua defesa, bem como não pode transformar o executivo fiscal em um meio utilizado para confisco de bens. Não se pode haver uma sobreposição de princípios, de modo que o princípio da efetividade da tutela jurisdicional ou do interesse público se coloque acima do direito de acesso ao Poder Judiciário.

O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro posicionou-se de forma brilhante em recente julgado, manifestando no sentido de serem admitidos os embargos à execução fiscal caso o devedor comprove sua hipossuficiência. Vejamos:

APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE GARANTIA DO JUÍZO. PREVALÊNCIA DO ART. 16, § 1º, DA LEI Nº 6.830/80 AO ART. 736 DO CPC/73 E ART. 914 DO NCPC. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. EXIGÊNCIA SOMENTE AFASTADA EM CASO DE HIPOSSUFICIÊNCIA DO EXECUTADO. EMBARGANTE QUE NÃO COMPROVOU A ALEGADA HIPOSSUFICIÊNCIA. JUÍZO NÃO GARANTIDO. SENTENÇA EXTINTIVA. CONDENAÇÃO EM CUSTAS. MANUTENÇÃO. DESPROVIMENTO DO RECURSO. 1. Em atenção ao princípio da especialidade, a dispensa da garantia como condicionante dos embargos, trazida pelo art. 736 do CPC/73 e agora pelo art. 914 do NCPC, não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja, o art. 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal. 2. **Admite-se a dispensa da garantia do juízo, de forma excepcional, de modo a garantir o acesso à justiça, desde que o embargante comprove a hipossuficiência.** 3. A presunção a que o art. 4º, § 1º, da Lei nº 1.060/50 faz referência é iuris tantum, que admite a contraprova, facultado ao juiz exigir que a parte comprove a insuficiência de recursos para obter a concessão do benefício da gratuidade de justiça, conforme enunciado nº 39 da súmula deste Tribunal. 4. Se a apelante não logrou comprovar a alegada hipossuficiência, correta a sentença apelada, que extinguiu o feito sem resolução do mérito, bem como a condenou ao pagamento das custas. 5. Desprovimento do apelo.

(TJ-RJ - APL: 00032274120158190010 RIO DE JANEIRO BOM JESUS DO ITABAPOANA CENTRAL DE DIVIDA ATIVA, Relator: GILBERTO CLÓVIS FARIAS MATOS, Data de Julgamento: 10/05/2016, DÉCIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 12/05/2016). (Grifo nosso)

Muito embora esse Tribunal tenha se posicionado nesse sentido, essa não é uma realidade vivida em todos os Tribunais. Em um Estado Democrático de Direito não é aceitável que princípios basilares do ordenamento jurídico sejam mitigados de tal forma, pois, ao tempo que um grande empresário tem à sua disposição três modalidades de defesa, o devedor humilde, que não sabe nem ao certo o que seja uma execução e que não dispõe de meios para garanti-la, tem à sua disposição apenas duas formas de defesa. Não há respeito à isonomia quando se trata pessoas desiguais de forma igual! Em situações desiguais as pessoas devem ser tratadas de modo desigual, de forma que uma não saia prejudicada em relação à outra.

Nesse sentido, Maria Helena Diniz (2014, p. 50):

A supremacia do critério da especialidade só se justificaria, nessa hipótese, a partir do mais alto princípio da justiça: *suum cuique tribuere*, baseado na interpretação de que 'o que é igual deve ser tratado como igual e o que é diferente, de maneira diferente'. Esse princípio serviria numa certa medida para solucionar antinomia, tratando igualmente o que é igual e desigualmente o que é desigual, fazendo as diferenciações exigidas fática e valorativamente.

Mesmo possuindo caráter especial a Lei de Execução Fiscal não pode estar acima dos princípios constitucionais estabelecidos na Constituição Federal, pois é nela que a LEF encontra seu fundamento de validade, e esta se mostra incompatível com o referido diploma. Vejamos o formidável entendimento do saudoso Geraldo Ataliba (2011, p. 35):

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa a insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Não se pode admitir qualquer afronta aos princípios constitucionais, pois eles ocupam status basilar no ordenamento pátrio, sendo fundamentos de sustentação de uma nação.

Conforme mencionado no primeiro capítulo, em caso de inadimplemento de um tributo o Estado encontra-se apto para cobrar o crédito tributário através da certidão de dívida ativa, a qual goza da PRESUNÇÃO de certeza e liquidez.

Assim, em razão dessa presunção não há uma obrigação líquida, certa e exigível, logo, não pode o legislador conceder a Fazenda Pública o manejo de uma execução sem que seja dada ao executado uma possibilidade de atacar a liquidez e exigibilidade do título, sem que pra isso tenha que se dispor de um patrimônio, tendo em vista os princípios constitucionais que conferem ao devedor o direito ao contraditório, a ampla defesa e ao tratamento isonômico.

É inegável que a atual Constituição Federal assegura o princípio do contraditório a todos os tipos de processos, sejam eles judiciais ou administrativos, sem apresentar qualquer limitação, bem como assegura o princípio do devido processo legal, da isonomia, o, e o princípio da inafastabilidade da jurisdição, não podendo o legislador ordinário excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, tratando de forma desigual os iguais.

Um grande avanço na jurisprudência pátria foi a possibilidade de garantia parcial do juízo quando o devedor possui bens penhoráveis, apesar de não serem aptos a garantir totalmente o juízo. Assim posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, em 24.11.2010, Relator Ministro Luiz Fux, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, consolidou entendimento segundo o qual a insuficiência da penhora não impede o recebimento de embargos do devedor na execução fiscal. 2. "A eventual insuficiência da penhora será suprida por posterior reforço, que pode se dar"em qualquer fase do processo"(Lei 6.830/80, art. 15, II), sem prejuízo do regular processamento dos embargos." (REsp 1115414/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2011, DJe 26/05/2011). Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no AREsp: 261421 AL 2012/0248176-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 23/04/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/05/2013)

Assim, percebemos uma flexibilização da regra insculpida no artigo 16 da LEF, visando sempre a proteção do executado quando este ocupa uma posição de hipossuficiência em relação ao exeqüente.

Diante de todo o exposto não há que se falar em exercício do contraditório quando se está diante de uma obrigatoriedade de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, pois não haverá a participação do executado no processo se este

não puder garantir o juízo. O contraditório nada mais é do que a legitimação do processo, cujo processo sem contraditório é ilegítimo, pois macula o devido processo legal, de modo que o devedor não pode ter seus direitos fundamentais usurpados de tal forma.

4.4.1 Da teoria do diálogo das fontes como solução ao conflito da LEF frente ao novo CPC

Editada em 1980, a Lei de Execução Fiscal nem sempre esteve de acordo com os diplomas normativos que regem o processo civil, transformando-se em uma lei obsoleta. Além de confrontar o CPC em diversos pontos, a LEF confronta ainda princípios constitucionais fundamentais, conforme alhures demonstrado. Nesse ponto da questão surge uma dúvida: seria melhor uma revogação da LEF frente à violação constitucional, ou uma solução menos morosa para se chegar a uma aplicabilidade da norma mais benéfica ao executado?

A nosso ver, seria mais adequada a segunda opção, em razão das questões tratadas pela Lei, as quais não encontram nenhuma barreira em relação aos demais diplomas do ordenamento jurídico, exemplo da disciplina da prescrição intercorrente na execução fiscal, a qual é regida pelo único diploma que versa acerca da cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, a LEF.

Surge assim a teoria do Diálogo das Fontes como forma de solucionar a questão, conforme se posiciona a doutrina majoritária, a exemplo de Cláudia Lima Marques (2004, p. 15-54), que trouxe para o Brasil a teoria criada por Erick Jayme. Pela referida teoria as normas “não se excluem, mas se complementam”. Vejamos lições da doutrinadora que nos trouxe a teoria:

Na pluralidade de leis ou fontes, existentes ou coexistentes no mesmo ordenamento jurídico, ao mesmo tempo, que possuem campos de aplicação ora coincidentes ora não coincidentes, os critérios tradicionais da solução dos conflitos de leis no tempo (Direito Intertemporal) encontram seus limites. Isto ocorre porque pressupõe a retirada de uma das leis (a anterior, a geral e a de hierarquia inferior) do sistema, daí propor Erik Jayme o caminho do "diálogo das fontes", para a superação das eventuais antinomias aparentes existentes entre o CDC e o CC/2002.

O STJ já tem utilizado a teoria do Diálogo das Fontes aplicando o antigo CPC aos executivos fiscais, sobrepondo a lei geral em detrimento da lei especial. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, § 1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL. 1. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da Lei n. 8.953, de 13, de dezembro de 1994, que promoveu a reforma do Processo de Execução do Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - CPC/73), nele incluindo o § 1º do art. 739, e o inciso I do art. 791. 2. Antes dessa reforma, e inclusive na vigência do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional, e do Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei n. 1.608/39), nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, somente admitindo-os excepcionalmente. Em razão disso, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada Lei n. 8.953/94, conforme o evidencia sua Exposição de Motivos - Mensagem n. 237, de 7 de maio de 1993, DOU de 12.04.1994, Seção II, p. 1696. 3. Sendo assim, resta evidente o equívoco da premissa de que a LEF e a Lei n. 8.212/91 adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/73, com o advento da Lei n. 8.953/94, fazendo tábula rasa da história legislativa. 4. Desta feita, à luz de uma interpretação histórica e dos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil de 1973, mormente a eficácia material do feito executivo a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais, é ilógico concluir que a Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais - LEF e o art. 53, § 4º da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, foram em algum momento ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isto porque quanto ao regime dos embargos do devedor invocavam - com derrogações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público - a aplicação subsidiária do disposto no CPC/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias. 5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, § 4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (fumus boni juris) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora). 6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova

redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, § 1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal. 7. **Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante**, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma: AgRg no Ag 1381229 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15.12.2011; AgRg no REsp 1.225.406 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 15.02.2011; AgRg no REsp 1.150.534 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.11.2010; AgRg no Ag 1.337.891 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16.11.2010; AgRg no REsp 1.103.465 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 07.05.2009. Pela Segunda Turma: AgRg nos EDcl no Ag n. 1.389.866/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 21.9.2011; REsp, n. 1.195.977/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/08/2010; AgRg no Ag n. 1.180.395/AL, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 26.2.2010; REsp, n. 1.127.353/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 20.11.2009; REsp, 1.024.128/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008. 8. Superada a linha jurisprudencial em sentido contrário inaugurada pelo REsp. n. 1.178.883 - MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 20.10.2011 e seguida pelo AgRg no REsp 1.283.416 / AL, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 02.02.2012; e pelo REsp 1.291.923 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 01.12.2011. 9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

(STJ - REsp: 1272827 PE 2011/0196231-6, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 22/05/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/05/2013). (Grifo nosso)

Sendo, portanto, a Lei nº 13.105/2015 (CPC) mais nova, assim mais moderna, nos casos em que a disciplina da Lei mais antiga fosse menos efetivo, melhor seria a aplicação do diploma que mais se aproximasse da Constituição, já que é nela que as leis ordinárias encontram seu fundamento de validade. Faz-se necessária uma aplicação da teoria do Diálogo das Fontes como forma de substituir os critérios de solução de conflitos já mencionados.

Sabemos que a lei especial tem como objetivo atribuir um tratamento mais favorável a determinadas categorias, a exemplo da LEF que beneficia a Fazenda

Pública. Ocorre que não é coerente que uma modificação na lei geral, a qual beneficia um número bem maior de pessoas, não derogue a lei especial, pois o fato de essa lei especial não estar atualizada de acordo com as normas gerais, não pode resultar em um tratamento desigual. Nesse sentido é o parecer de Paulo Mendes de Oliveira, Procurador da Fazenda Nacional (PGFN, Parecer nº 1732/2007), *litteris*:

Desta forma, existindo uma legislação especial que foi editada com a finalidade maior de conferir um tratamento mais benéfico para certas categorias, não é razoável que uma alteração na lei geral, aplicável a todas as demais pessoas, que venha a conferir um tratamento ainda mais benéfico do que aquele previsto na lei especial, não derogue os ditames dessa. Sim, pois, se a lei especial foi introduzida no Ordenamento com o escopo de conferir um tratamento privilegiado a certa categoria, o fato de não ter sido atualizada em consonância com as normas gerais, não pode implicar um tratamento pior, mais prejudicial, àquele quem o legislador pretendeu privilegiar.

Estaríamos diante de uma insuportável contradição, admitir a idéia de que o legislador especializou o tratamento de certa categoria para beneficiá-la e, pela sua inação em alterar também a lei especial, editou regramentos ainda mais benéficos na regulação geral. Ora, quem deveria ser privilegiado acabaria sendo prejudicado com a evolução da lei geral.

Pois bem. Diante dessa linha de idéias, a regra segundo a qual a lei especial jamais será derogada pela lei geral deve sofrer alguns temperamentos.

A Lei de Execução Fiscal ocupa-se com a satisfação de um crédito público, com uma série de garantias e privilégios voltados para esse crédito, enquanto o devedor tem a sua defesa mitigada pela exigência de garantia do juízo como requisito prévio à apresentação dos embargos à execução, atropelando princípios basilares do Estado democrático de direito, como a isonomia, o devido processo legal e a inafastabilidade da jurisdição.

Por isso, faz-se necessário uma interpretação da LEF tendo como espelho o novo Código de Processo Civil, pois, conforme já demonstrado, a Corte já tem aplicado o antigo CPC para solucionar alguns casos já que esta é uma lei nova e traz inúmeros dispositivos que confrontam com aqueles estabelecidos na LEF, consolidando a teoria do Diálogo das Fontes, utilizando-a, sobretudo, na solução de conflitos entre a lei especial e a lei geral.

Ainda que não haja previsão legal acerca da aplicabilidade da teoria do Diálogo das Fontes à LEF, não nos parece cabível que tal teoria deixe de ser aplicada em razão da omissão da LEF, tendo em vista que o CPC é mais benéfico ao executado, devendo ser aplicada à execução fiscal a mesma disciplina aplicada

ao Código de Defesa do Consumidor que, mesmo sendo lei especial, aplica o Código Civil nas hipóteses em que este é mais favorável ao consumidor.

Diante de todo o exposto a teoria do Diálogo das Fontes pode servir de base para a solução da antinomia apresentada pelo artigo 16 da LEF em relação ao artigo 914 do CPC, aplicando-se a norma mais benéfica sem que isso resulte na revogação da lei especial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através deste estudo buscamos demonstrar a desnecessidade de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, tendo em vista que tal exigência somente encontra previsão na Lei de Execuções Fiscais que, apesar de ser uma norma de caráter especial, esta comporta a aplicação de normas de caráter geral, a exemplo da necessidade de garantia do juízo, conforme estabelecido no artigo 16 da LEF.

Tal exigência não pode prosperar. Para chegar a tal conclusão basta observar o ordenamento jurídico como um todo e perceber que o Código de Processo Civil não mais exige tal garantia na execução civil desde 2006, estando a LEF numa situação de violação direta a princípios constitucionais, trazendo prejuízos ao litigante passivo da execução, pois, se o próprio CPC não mais a exige, trazendo um privilégio tanto ao devedor quanto o credor, não há cabimento que tal exigência de garantia persista na execução fiscal.

A admissibilidade dos embargos à execução fiscal sem qualquer exigência de depósito, fiança ou caução representa uma evolução normativa em relação à Constituição Republicana, respeitando princípios basilares do ordenamento jurídico, tal qual o princípio do contraditório e da ampla defesa, viabilizando a defesa do executado, como forma de evitar uma expropriação patrimonial sem que seja dada ao executado oportunidade de defesa.

Nesse toar, o cidadão não pode ficar a mercê da força arrecadatória do Estado, tendo direitos constitucionais violados por diplomas legais que excedem o disposto na norma fundamentada. Dessa forma faz-se necessária uma interpretação da Lei de Execuções Fiscais frente ao novo CPC, aplicando-o com fundamento na teoria do Diálogo das Fontes, como uma forma prática e célere de efetivação do direito à ampla defesa, cuja teoria esta sendo aplicada pelos Tribunais brasileiros que pouco a pouco estão abandonando a exigência de garantia do juízo, vez que ofende o modelo constitucional do Estado Democrático de Direito.

Como medida futura para solução do presente problema, resta clara a necessidade de reforma da Lei de Execuções Fiscais, principalmente no tocante ao artigo 16, cuja exigência nele prevista não se faz necessária, já que o executado não pode dispor dos seus bens para garantir o juízo, pois não há como obter a Certidão Negativa de Débitos (CND).

Dessa forma, faz-se necessária uma reforma da LEF, de modo a garantir a

ampla defesa, o contraditório e o acesso ao judiciário, princípios constitucionais com caráter de cláusula pétrea, sendo qualquer restrição aos mesmos considerada inconstitucional. Assim, cabe ao legislador ordinário a regulamentação do referido diploma legal como forma de resguardar benefícios tanto aos devedores, quanto aos credores.

No tocante a Fazenda Pública, extinta a necessidade de garantia do juízo através de uma reforma legislativa, o processo em que é credora não mais se postergará no tempo, tendo em vista que o prazo para apresentação da defesa através dos embargos iniciará a partir da citação (Artigo 231, CPC). Dessa feita a Fazenda Pública poderá ter seu crédito satisfeito em tempo menor que o habitual, tendo em vista que as atuais execuções fiscais se estendem por anos na busca de bens do devedor.

Diante de todo o exposto, levando em consideração a norma descrita no artigo 914 do CPC, cujas regras trazem benefícios ao crédito da Fazenda Pública Nacional, faz-se mister uma reforma legislativa da Lei de Execuções Fiscais, resolvendo a controvérsia e discussão acerca da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, pois, enquanto não houver regulamentação nesse sentido, alguns Tribunais que optam por não aplicar a teoria do Diálogo das Fontes continuarão a exigir a garantia do juízo, violando, desta feita a Constituição Federal, em especial aos seus princípios basilares: a ampla defesa, o contraditório, a isonomia e a inafastabilidade da jurisdição, limitando o exercício de defesa do executado, transformando uma ampla defesa em uma defesa limitada por uma exigência de garantia defasada.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, José Eulálio Figueiredo de. Breves anotações sobre o princípio da ampla defesa. Teresina, 2002. **Revista Jus Navigandi**, ano 7, n. 58. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/3166>>. Acesso em: 26 set. 2016.

ANDRADE, Gustavo Bezerra Muniz de. **Evolução histórica da execução fiscal no ordenamento jurídico brasileiro**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,evolucao-historica-da-execucao-fiscal-no-ordenamento-juridico-brasileiro,54865.html>> Acesso em: 11 set. 2016.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARREIROS, Lorena Miranda Santos. **Fundamentos constitucionais do princípio da cooperação processual**. Salvador: Editora Jus Podivm, 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BRASIL. **Lei nº 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: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm>. Acesso em 03 set. 2016.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. **Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990**. Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8009.htm>. Acesso em: 14 ago. 2016.

_____. **Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006**. Altera dispositivos da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11382.htm>. Acesso em: 04 ago. 2016.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Lei do Orçamento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 22 ago. 2016.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 05 ago. 2016.

_____. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Lei do Orçamento. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 08 set. 2016.

_____, **Carta Régia de 1988**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/carreg_sn/antioresa1824/cartaregia-35757-28-janeiro-1808-539177-publicacao-original-37144-pe.html (carta régia)>. Acesso em: 19 ago. 2016.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. **Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932**. Regula a Prescrição Quinquenal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D20910.htm>. Acesso em: 22 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 858.922/PR** – Paraná. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 1.168.625/MG** – Minas Gerais. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 28 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 1.254.027/RS** – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

_____. Tribunal de Justiça. AI nº **00329844720148190000/RJ** – Rio de Janeiro. Relator: Rogerio de Oliveira Souza. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 29 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AResp nº 615.096/RS** – Rio Grande do Sul. Ministro: Benedito Gonçalves. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag nº 931.824/RJ** – Rio de Janeiro. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <[Http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar](http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar)>. Acesso em: 16 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 937.416/RJ** – Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=>

navbar>. Acesso em: 26 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AResp nº 129.803/DF** – Distrito Federal. Ministro: Ari Pargendler. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 25 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 1.440.639/PE** – Pernambuco. Relator: Ministro Marco Campbell Marques. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp: 1.121.158/RS** – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Tribunal de Justiça. APL: **00032274120158190010/RJ** – Rio de Janeiro. Relator: Gilberto Clóvis Farias Matos. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no AResp nº 261.421/AL** – Alagoas. Relator Ministro: Humberto Martins. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 11 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 1.272.827/PE** – Pernambuco. Relator: Ministro Marco Campbell Marques. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>>. Acesso em: 11 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 393**. Súmulas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400>. Acesso em: 31 ago. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**. Súmulas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400>. Acesso em: 30 set. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 46**. Súmulas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400>. Acesso em: 02 out. 2016.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**, Vol. II. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1988. Reimpresso 2002.

CORREA, Luiz Henrique de Vasconcelos Quaglietta. **O artigo 16, § 1º, da Lei 6.830/80 foi recepcionado pela Constituição de 1988?: O (in)correto posicionamento do Superior Tribunal de Justiça**. Teresina, 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25266/o-artigo-16-1-da-lei-6-830-80-foi-recepcionado-pela-constituicao-de-1988>>. Acesso em: 10 set. 2016.

COSTA, Wellington Soares da. **O devido processo legal**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 92, 2011.. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10358>. Acesso em: 24 ago. 2016.

CRUZ, Michelle Marie Caldas Santos. **A exigência da garantia do juízo nas execuções fiscais**. São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI76425,21048-A+exigencia+da+garantia+do+juizo+nas+execucoes+fiscais>>. Acesso em: 10 ago. 2016.

DIDIER, Fredie Jr. **Curso de direito processual civil**, 12 ed. Salvador: JusPodivm, 2009, v. 5.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Manual de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Forense, 2000.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GONÇALVES, Marcus Vinícius. **Novo curso de direito processual civil: execução e processo cautelar: volume**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 16. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Saraiva, 2012.

MARTINS, Ura Lobato. **Hipóteses de cabimento de exceção de pré-executividade na Execução Fiscal**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 89, 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9720&revista_caderno=26> Acesso em: 18 set. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 35. ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

MARQUES, Cláudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. **Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe**, Aracaju, SE, v. 7, 2004.

MELLO, Celso A. Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Aspectos controvertidos na lei de execução fiscal e sua aplicação aos créditos de natureza não tributária da união**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 105, out 2012. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11939>. Acesso em: 03 set. 2016.

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Curso de direito processual civil**, volume 2: teoria geral dos recursos, recursos em espécie e processo de execução. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direitos humanos fundamentais**. Teoria Geral. Comentários aos arts. 1o à 5o da Constituição da República Federativa do Brasil. Doutrina e Jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1998.

NASCIMENTO, Carlos Valder. **Execução contra a fazenda pública**: sua inversão no pólo processual em razão de erro material. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

PERIN, Armando João. **Dívida ativa não-tributária**. Disponível em : <<http://www.amdjus.com.br/doutrina/administrativo/94.htm>> Acesso em: 02 set. 2016.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Acesso à informação. **Execução Fiscal**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/fluxo-da-divida/execucao-fiscal/>>. Acesso em: 24 set. 2016.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Execução Fiscal. Alterações na execução fiscal ocorridas em virtude das recentes reformas processuais. Parecer n. 1732/2007. de 16 de agosto de 2007. Procurador Paulo Mendes de Oliveira. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/datasetpareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 03 out. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SALOMÃO, Patrícia. **O princípio do devido processo legal**. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=866>. Acesso em: 04 set. 2016.

SANTOS, Alfeu Gomes dos. **Aspectos relevantes da lei de execuções fiscais à luz da jurisprudência**. Santa Catarina, 2011. Disponível em : <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8173>. Acesso em: 10 ago. 2016.

SCHERER, Sheila. **Exceção de pré-executividade**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 85, fev 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9003> Acesso em: 24 set. 2016.

SILVA, Nicolas Trindade da. **Da igualdade formal a igualdade material**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 107, dez 2012. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12556&revista_caderno=9> . Acesso em: 11 set. 2016.

TESOURO NACIONAL. **O que é a dívida pública federal?** Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/o-que-e-a-divida-publica-federal->> Acesso em: 17 ago. 2016.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Processo de execução e cumprimento de sentença**. 25. ed. – São Paulo: Liv. E Ed. Univ. De Direito, 2008.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. FERREIRA Filho, Manoel G. et. all. **Liberdades Públicas**. São Paulo: ed. Saraiva, 1978. **DECLARAÇÃO DE DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO – 1789**.

Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 24 set. 2016.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. **Curso avançado de processo civil**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.