

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

BACHARELADO EM DIREITO

DÉBORA MAGALHÃES ARAÚJO

ESPÉCIES DE DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL

Aracaju

2015

DÉBORA MAGALHÃES ARAÚJO

ESPÉCIES DE DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL

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

ORIENTADOR: PROF. ESP. MATHEUS
BRITO MEIRA

Aracaju
2015

DÉBORA MAGALHÃES ARAÚJO
ESPÉCIES DE DEFESA NA EXECUÇÃO

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, na área de direito tributário, à Comissão Julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Me. Laercio Ferreira Batista
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Me. Gustavo Calçado
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

À Ligia, minha mãe.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço à Deus, pois sem ele não somos nada.

À minha mãe, Ligia, por nunca me deixar desanimar e sempre me apoiar acima de tudo, com muita paciência e dedicação a nossa família.

À minha irmã, Dalila, por sempre estar ao meu lado sendo minha melhor amiga.

Ao meu pai, Marcos, por ter sido um alicerce durante anos, me incentivando a buscar minhas conquistas.

Ao meu esposo, Antônio, pela paciência, pelo amor, e por acreditar nas minhas vitórias quando eu mesmo não acredito.

Aos meus avós maternos, Maria do Carmo e Hermes, por me ajudarem nesta jornada.

Aos meus amigos, que de alguma forma colaboraram para a construção desta monografia, seja com uma conversa, palavras de apoio, ou dicas para elaboração.

Aos membros da 3ª Vara Civil da Comarca de Aracaju, por me ensinarem a aplicar a teoria na prática profissional.

Ao meu orientador, Matheus Brito Meira, por ter doado o seu tempo corrigindo e mostrando o caminho para a elaboração desta monografia.

Ser um empreendedor é executar os sonhos, mesmo que haja riscos. É enfrentar os problemas, mesmo não tendo forças. É caminhar por lugares desconhecidos, mesmo sem bússola. É tomar atitudes que ninguém tomou. É ter consciência de que quem vence sem obstáculos triunfa sem glória. É não esperar uma herança, mas construir uma história...Quantos projetos você deixou para trás? Quantas vezes seus temores bloquearam seus sonhos? Ser um empreendedor não é esperar a felicidade acontecer, mas conquistá-la.

Augusto Cury

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso vai estudar as espécies de defesa na execução fiscal. A execução fiscal consiste na forma específica da Fazenda Pública cobrar dos contribuintes o valor devido, seja ele de natureza tributária ou não tributária. O Estado Federativo consegue desempenhar suas funções com o valor arrecadado através dos tributo, logo o que movimenta a máquina estatal são os valores pagos espontaneamente e os créditos executados. A lei de Execução fiscal estabelece a forma de ser cobrado o valor do executado, para assim arrecadar. Diante da importância da execução fiscal para o desempenho da máquina, resta a dúvida acerca do amparo ao executado e suas possíveis defesas. Tais defesas se subdividem em embargos à execução fiscal, que correm em autos apartados, e exceção de pré-executividade, nos próprios autos da execução fiscal. O trabalho aborda os principais aspectos acerca execução fiscal, explanando acerca da Certidão de dívida ativa – CDA, e as especificações de cada espécie de defesa. Demonstra o cabimento das defesas conforme a situação do executado, assim estabelecendo se está sendo respeitada a ampla defesa prevista constitucionalmente.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Embargos à Execução Fiscal. Exceção de Pré-executividade.

ABSTRACT

This end course work aims to study the defense species of fiscal execution, which is the specific form of the Public Treasury charges tax players the due values, be it tax or not tributary. The Federative State can perform its functions through the collected tax. So, what moves the State machine are the spontaneously and credit executed paid values. The fiscal execution law sets out the way to be charged the executed value, to thereby collecting. Face the execution fiscal importance to the State machine's performance, it remains the question about the support to the executed person and his possible defenses. Such defenses are divided into execution embargoes fiscal, that is in an apart legal process, and pre-execution except, that is in the same fiscal execution process. This work will approach the fiscal execution appearance from extrajudicial executive title, which is the active debt certificate(CDA – in Brazil), to the each Kind defense specifications. As also, it will demonstrate the pertinence of the defenses according the executed person situation, setting, thereby, if it is being respected the legal defense foreseen in Federal Constitution.

Key Words: Fiscal Execution. Fiscal Execution Embargoes. Pre-execution Except.

LISTA DE ABREVIATURAS

CADIN	CADASTRO INFORMATIVO DE CREDITOS NÃO QUITADOS DO SETOR PÚBLICO
CDA	CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA
CPC	CODIGO DE PROCESSO CIVIL
CTN	CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
FGTS	FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO
IR	IMPOSTO DE RENDA
IPI	IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
ICMS	IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS
LEF	LEI DAS EXECUÇÕES FISCAIS
OAB	ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL
PGFN	PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL
STF	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
STJ	SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	ASPECTOS GERAIS DA EXECUÇÃO FISCAL.....	13
	2.1 Dívida Ativa.....	13
	2.2 Crédito Tributário ou não Tributário.....	14
	2.3 Processo Administrativo Fiscal.....	18
	2.4 Dívida de “Pequeno valor”.....	22
	2.5 Processo Judicial.....	23
	2.5.1 Legitimidade Ativa e Passiva.....	25
3	EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.....	29
	3.1 Linhas Gerais.....	29
	3.2 Garantia do Juízo.....	30
	3.3 Suspensão.....	35
	3.4 Matérias Alegada.....	38
4	EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE.....	43
	4.1 Linhas Gerais.....	43
	4.2 Matérias a serem arguidas.....	45
5	CONCLUSÃO.....	55
	REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

Na visão de Jonh Locke, a sociedade abre mão de seus direitos para assim manter a ordem social, estabelecendo, portanto, um Contrato Social. Diante desta visão da sociedade, pode-se concluir que o Estado Federativo de Direito, necessita de certas garantias para estabelecer a ordem social, sendo uma delas a arrecadação dos tributos para fazer a máquina girar.

O processo de execução fiscal, resultante de tais débitos com o fisco, está regulamentado pela lei 6.830/80 e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil. Embora a referida lei apenas preveja como espécie de defesa os embargos à execução fiscal, a jurisprudência agregou à pratica forense o instituto, não regulamentado, da exceção de pré-executividade. Ambas concretizam o direito do executado do contraditório e ampla defesa no processo de execução fiscal.

Observa-se que diante dos privilégios inerentes ao Estado, é de primordial importância analisar a defesa do executado, diante da imensa necessidade do Estado Federativo de executar tais débitos, para assim equilibrar a balança e existir justiça.

Ressalta-se que foi a própria classe dos advogados que criou a exceção de pré-executividade, dada a necessidade de o executado poder se manifestar diante de questões de ordem pública e este instrumento cresceu em larga escala, dada a falta de previsão legal do mesmo, anuindo a jurisprudência com o seu uso.

Para que o devedor possa exercer o contraditório e a ampla defesa, é necessário que os institutos estejam devidamente individualizados, restando a indagação: qual o momento oportuno para utilizar cada espécie de defesa?

Estes institutos, embora explanados doutrinariamente, resultam em confusão ao executado, dado o avanço na jurisprudência e a falta de previsão legal expressa das matérias a serem possivelmente debatidas na exceção de pré-executividade. Sendo a jurisprudência uma fonte formal do direito, resta a análise dos doutrinadores e das decisões dos Tribunais para discutir quais as possibilidades das matérias a serem arguidas em cada espécie de defesa.

O segundo capítulo da pesquisa tratará de aspectos gerais da execução fiscal, como ponto de partida o conceito de dívida ativa, delineando sua constituição no processo administrativo fiscal. Após, adentra-se-á no procedimento judicial

propriamente dito, explanando acerca das nuances da execução fiscal, e especificamente sobre a legitimidade ativa e passiva no processo.

O terceiro capítulo deste trabalho tratará da defesa prevista na Lei 6.830/80, denominada de embargos à execução fiscal, abordando suas peculiaridades no processo de execução fiscal, e suas semelhanças com o processo de execução comum. Ainda, analisar-se-á a permanência da garantia do juízo para alguns autores, e sua desnecessidade para outros, após a modificação realizada no Código de Processo Civil em 2002.

A respeito das matérias passíveis de serem arguidas por meio dos embargos, o terceiro capítulo ainda demonstrará que esta defesa possui um vasto conteúdo de alegações possíveis de serem arguidas, possuindo como limite apenas algumas questões delimitadas pela lei.

No quarto capítulo, será analisada a defesa da execução fiscal denominada de exceção de pré-executividade, explanando acerca do seu surgimento, e sua aceitabilidade no tempo, dada a evolução das matérias cabíveis. E ainda analisar-se-á a jurisprudência sob esta modalidade de defesa, dada sua importância e ausência de previsão legal.

O presente trabalho justifica-se como fonte de pesquisa para elucidar a confusão acerca do momento de utilização das espécies de defesa na execução fiscal e sua influência na execução, para bacharéis de Direito e Advogados, que trabalhem ou poderão trabalhar com a matéria tributária.

Haja vista a existência de um procedimento de execução específica para o âmbito fiscal, devem-se conhecer as especificidades dos meios disponíveis para que a defesa do executado seja realizada a contento.

O principal objetivo do presente trabalho é analisar a utilidade de cada espécie de defesa na execução fiscal, bem como o exato momento em que devem ser utilizadas. Ademais, possui como objetivos específicos explicar acerca do surgimento do título executivo extrajudicial- CDA; diferenciar as espécies de defesas; e definir em qual momento caberá a utilização de cada uma delas.

Para alcançar o ponto limítrofe resta analisar a legislação e a jurisprudência acerca do tema e para tanto, surgem as seguintes questões norteadoras: Em que se

substancia a certidão de dívida ativa? Como diferenciar as espécies de defesa na execução fiscal? Em qual momento cada defesa poderá ser utilizada?

Para analisar cada espécie de defesa individualmente e compreender o momento de utilização de cada uma, foi utilizada ampla bibliografia de autores especialistas no assunto objeto desta pesquisa, portanto possuindo uma abordagem qualitativa.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente trabalho será o método dedutivo, baseando-se no estudo da bibliografia do tema para formar conceitos e desenvolver a base do trabalho, e em jurisprudência, para assim embasá-lo com os entendimentos mais atualizados sobre o tema.

O leitor irá encontrar neste trabalho, os aspectos gerais do processo de execução fiscal, conceituando dívida ativa e seus pormenores, até adentrar nas espécies de defesa possíveis de serem apresentadas, assim, com base na doutrina e jurisprudência, apresentando as matérias passíveis de serem arguidas em cada espécie de defesa.

2 ASPECTOS GERAIS DA EXECUÇÃO FISCAL

2.1 Dívida Ativa

Os Títulos executivos judiciais e extrajudiciais devem observar, para a persecução da execução, os moldes do Código de Processo Civil (CPC). No art. 585 do CPC estão elencados os títulos extrajudiciais, compreendendo entre eles a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Entretanto, embora a CDA seja um título extrajudicial, ela possui seu próprio procedimento de cobrança, seguindo a Lei 6.830/80, também conhecido como Lei das Execuções Fiscais (LEF), para assim alcançar a satisfação do crédito.

Embora haja um microssistema de execução fiscal a LEF estabelece a utilização do CPC de forma subsidiária na execução de tais créditos, conforme preceitua o art. 1º da Lei 6.830/80 “Art. 1º – A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil” (BRASIL, 1980, não paginado).

Para iniciar um estudo acerca das espécies de defesa na execução fiscal é necessário definir o conceito de dívida ativa, sendo utilizado por José Augusto Delgado à definição por Éderson Garin Porto (2010, p. 36):

A Dívida ativa surge todas as vezes que a Fazenda Pública se envolve numa relação jurídica de direito público ou de direito privado e que se situe em posição de credora, desde que a obrigação não seja cumprida no vencimento. No particular, o conceito de direito vencido que a Fazenda Pública pode juridicamente exigir a qualquer título. A expressão crédito vencido é identificadora da posição de nossos tribunais e da doutrina que entendem só existir dívida ativa quando constata crédito vencido e não liquidado

Analisando o conceito supracitado, observa-se que a dívida ativa é o termo utilizado para nominar o crédito da Fazenda Pública não pago espontaneamente, após o prévio processo Administrativo Fiscal.

Vale ressaltar, que se o crédito que a Fazenda Pública possui não for inscrito na Dívida Ativa, não poderá a mesma ingressar com a Execução Fiscal,

cabendo apenas o cumprimento ou execução de sentença, nos moldes do art. 475-J e 730 do CPC, respectivamente (BRASIL, 2009).

A inscrição da dívida ativa constitui, segundo José Eduardo Soares de Melo, ato de controle administrativo de legalidade dos créditos de competência da União, em que será analisado pelo procurador da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a liquidez e certeza da Dívida Ativa, onde será observado “a identificação dos sujeitos passivos, os fundamentos legais opostos, à correção dos valores, ao julgamento dos eventuais recursos administrativos” (MELO, 2009, p. 46-47).

Oportuno esclarecer que os Estados e Municípios, assim como a União, realizam este controle de legalidade, entretanto, de acordo com cada organização, tal competência caberá as Procuradorias ou as Secretarias da Fazenda realizá-lo.

Após a inscrição do crédito na Dívida Ativa será confeccionada uma CDA, que apesar de possuir presunção de certeza e liquidez, tal presunção é relativa, podendo o executado ou terceiro, valer-se de prova inequívoca para desconstituir o referido título executivo extrajudicial, conforme previsto no art. 3º, Parágrafo Único da Lei 6.830/80. Será justamente por está presunção relativa, que poderá ser utilizado os institutos dos embargos à execução fiscal e da exceção de pré-executividade.

2.2 Crédito Tributário ou não Tributário

O crédito a ser inscrito em dívida ativa é definido, de acordo com o art. 2ª da Lei 6.830/80, como aquele de natureza tributária ou não tributária conforme estabelecido na Lei nº 4.320/64, que trata de normas Gerais de Direito Financeiro. No art. 39, §§2º e 4º da referida lei, encontra-se conceituado a dívida tributária e não tributária, conforme segue:

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.

[...]

§ 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.

[...]

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(BRASIL, 1964, não paginado, sem grifo no original)

As dívidas tributárias são as oriundas da cobrança de tributos, sendo eles, conforme o art. 3º do CTN, “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, não paginado).

De acordo com Ricardo Alexandre (2015, p.18), o Supremo Tribunal Federal (STF) tem adotado a teoria pentapartida, ou seja, além de entender como tributo os Impostos, taxas e contribuição de melhoria, também entende configurar tributo os Empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Esta afirmativa fundamenta-se por meio das decisões seguinte do STF:

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - DEC. - LEI 2.047, DE 20/7/1983. SÚMULA 418. A SÚMULA 418 PERDEU VALIDADE EM FACE DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (REDAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 1/69). NÃO HÁ DISTINGUIR, QUANTO A NATUREZA, O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO EXCEPCIONAL DO ART. 18, PARÁGRAFO 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ESPECIAL, DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA MESMA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OS CASOS SERÃO SEMPRE OS DA LEI COMPLEMENTAR (CTN, ART. 15) OU OUTRA REGULARMENTE VOTADA (ART. 50 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). O EMPRÉSTIMO SUJEITA-SE AS IMPOSIÇÕES DA LEGALIDADE E IGUALDADE, MAS, POR SUA NATUREZA, NÃO A ANTERIORIDADE, NOS TERMOS DO ART. 153, PARÁGRAFO 29, 'IN FINE', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (DEMAIS CASOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO). O DEC. - LEI 2.047/83, CONTUDO, SOFRE DE VÍCIO INCURÁVEL: A RETROAÇÃO A

GANHOS, RENDAS - AINDA QUE NÃO TRIBUTÁVEIS - DE EXERCÍCIO ANTERIOR, JÁ ENCERRADO. ESSA RETROATIVIDADE É INACEITÁVEL (ART. 153, PARÁGRAFO 3., DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL), FUNDAMENTO DIVERSO DO EM QUE SE APOIOU O ACÓRDÃO RECORRIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO-LEI 2.047, DE 20.7.83. (STF - RE: 111954 PR , Relator: Min. OSCAR CORRÊA, Data de Julgamento: 01/06/1988, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 24-06-1988 PP-16117 EMENT VOL-01507-03 PP-00496 RTJ VOL-00126-01 PP-00330)

Acerca das Contribuições Especiais:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 5º, II, XXXV, LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA REFLEXA. SÚMULA 636. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO COM BASE NA ALÍNEA C DO ART. 102, III, DA CF. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NATUREZA. TRIBUTO. AGRAVO IMPROVIDO. I - Inadmissível o recurso extraordinário se a questão constitucional suscitada não tiver sido apreciada no acórdão recorrido. A tardia alegação de ofensa ao texto constitucional, apenas deduzida em embargos de declaração, não supre o prequestionamento. II - O Tribunal entende não ser cabível a interposição de RE por contrariedade ao art. 5º, II, da Constituição Federal, quando a verificação da ofensa envolva a reapreciação de interpretação dada a normas infraconstitucionais pelo Tribunal a quo (Súmula 636 do STF). III - A orientação desta Corte, por meio de remansosa jurisprudência, é a de que a alegada violação ao art. 5º, XXXV, LIV e LV, da Constituição, pode configurar, quando muito, situação de ofensa reflexa ao texto constitucional, por demandar a análise de legislação processual ordinária, o que inviabiliza o conhecimento do recurso extraordinário. IV - O acórdão recorrido não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição. Incabível, portanto, o recurso pela alínea c do art. 102, III, da Constituição. V - Esta Corte entende que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária. VI - Agravo regimental improvido. (STF - AI-AgR: 658576 RS , Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 27/11/2007, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00037 EMENT VOL-02304-13 PP-02576)

Todavia, como se pode observar no texto da Lei 4.320/64, o empréstimo compulsório e as contribuições não são considerados por esta lei como crédito tributário, e sim de natureza não tributária.

A lei 4.320/64 teve sua redação modificada pela última vez por meio do Decreto-Lei 1.735/79, anterior, portanto, a Constituição Federal de 1988, que passou a classificar os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como tributo (CHIMENTI, 2008, p. 49).

Outro contraste apresentado nesta lei manifesta-se quando classifica como crédito não tributário as custas judiciais, entretanto a doutrina, no entendimento de Ricardo Alexandre (2015, p.33-34) e o STF em decisão da ADI -MC 1378 ES, entendem como tributos da espécie taxa, cobrados para remunerar a prestação do serviço público específico da jurisdição. Segue ementa da ADI:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CUSTAS JUDICIAIS E EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS - NATUREZA TRIBUTÁRIA (TAXA) - DESTINAÇÃO PARCIAL DOS RECURSOS ORIUNDOS DA ARRECADAÇÃO DESSES VALORES A INSTITUIÇÕES PRIVADAS - INADMISSIBILIDADE - VINCULAÇÃO DESSES MESMOS RECURSOS AO CUSTEIO DE ATIVIDADES DIVERSAS DAQUELAS CUJO EXERCÍCIO JUSTIFICOU A INSTITUIÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EM REFERÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL DA TAXA - RELEVÂNCIA JURÍDICA DO PEDIDO - MEDIDA LIMINAR DEFERIDA. NATUREZA JURÍDICA DAS CUSTAS JUDICIAIS E DOS EMOLUMENTOS EXTRAJUDICIAIS . - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina. SERVENTIAS EXTRAJUDICIAIS . - A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime estrito de direito público. A possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registro ser efetivada "em caráter privado, por delegação do poder público" (CF, art. 236), não descaracteriza a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa . - As serventias extrajudiciais, instituídas pelo Poder Público para o desempenho de funções técnico-administrativas destinadas "a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos" (Lei n. 8.935/94, art. 1º), constituem órgãos públicos titularizados por agentes que se qualificam, na perspectiva das relações que mantêm com o Estado, como típicos servidores

públicos. Doutrina e Jurisprudência . - DESTINAÇÃO DE CUSTAS E EMOLUMENTOS A FINALIDADES INCOMPATÍVEIS COM A SUA NATUREZA TRIBUTÁRIA . - Qualificando-se as custas judiciais e os emolumentos extrajudiciais como taxas (RTJ 141/430), nada pode justificar seja o produto de sua arrecadação afetado ao custeio de serviços públicos diversos daqueles a cuja remuneração tais valores se destinam especificamente (pois, nessa hipótese, a função constitucional da taxa - que é tributo vinculado - restaria descaracterizada) ou, então, à satisfação das necessidades financeiras ou à realização dos objetivos sociais de entidades meramente privadas. É que, em tal situação, subverter-se-ia a própria finalidade institucional do tributo, sem se mencionar o fato de que esse privilegiado (e inaceitável) tratamento dispensado a simples instituições particulares (Associação de Magistrados e Caixa de Assistência dos Advogados) importaria em evidente transgressão estatal ao postulado constitucional da igualdade. Precedentes.(STF - ADI-MC: 1378 ES , Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 30/11/1995, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-05-1997 PP-23175 EMENT VOL-01871-02 PP-00225)

Apesar da extensão da lista de créditos de natureza não tributária da Lei 4.320/64, ressalta-se que não é qualquer dívida de natureza não tributária que poderá ser inscrita em dívida ativa. Segundo Marilei Fortuna Godoio, “apenas a dívida não tributária originária de atividade típica de direito público própria da credora, baseada na lei, no poder de império ou contrato, mostra-se passível de inscrição em dívida ativa e cobrança pelo procedimento da LEF” (GODOI, 2014, p.31).

2.3 Processo Administrativo Fiscal

Para que o crédito seja inscrito na Dívida Ativa faz-se necessário que haja primeiramente um processo administrativo que irá, ao final, gerar a Certidão de Dívida Ativa, constituindo o título Extrajudicial. Nas palavras de Leonardo Carneiro da Cunha (2013, p.400)

Tal Inscrição é feita por meio de um procedimento administrativo destinado a apurar a liquidez e certeza do crédito. Assim, instaurado o procedimento administrativo, o devedor será notificado para pagar o valor devido ou apresentar suas razões de defesa. Não efetuado o pagamento, não apresentada defesa ou vindo esta a ser rejeitada, sobrevirá o ato administrativo de inscrição do valor na dívida ativa.

Conforme o ensinamento de Marilei Fortuna Godoi (2014, p. 41), o processo administrativo fiscal deverá obedecer, além dos princípios expressos Constitucionalmente no art.37, vários outros, como princípio da duração razoável do processo, segurança jurídica, devido processo legal, e duplo grau de cognição.

Vale ressaltar que “algumas vezes os órgãos julgadores administrativos, especialmente os colegiados, decidem com preparo e independência não verificados em muitos membros do Poder Judiciário”, sendo menos dispendioso, menos formal e mais célere que o processo judicial (MACHADO, 2015, p.120).

Embora o processo administrativo esteja ao alcance de todos, o devedor buscando uma decisão definitiva, analisa como mais vantajoso o ajuizamento do processo judicial. Entretanto a via administrativa deve ser vista como uma faculdade que sempre estará à disposição, onde ressalvados os casos de insucesso, é recomendável (SEGUNDO, 2015, p. 121).

Entretanto, de acordo com o art. 38 da LEF, esta faculdade esgotará se o devedor ingressar no Poder Judiciário, implicando em “renúncia” a esfera administrativa. Esta previsão surge diante da necessidade de evitar decisões contraditórias. Ressalta-se, que nem toda busca jurisdicional significa renúncia à via administrativa, configurando apenas àquelas matérias questionadas judicialmente (SEGUNDO, 2015, p. 125).

Para José da Silva Pacheco (2001, p.282):

A lei fala impropriamente em renúncia ao poder de recorrer e em desistência do recurso interposto, que são atos voluntários. O que deveria dizer e o que se há de entender é que a invocação do Judiciário traz como consequência o arquivamento ou a extinção do procedimento administrativo sobre as questões argüidas na ação proposta em juízo

Observa-se que segundo jurisprudência do STJ, no AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL : AgRg nos EDcl no REsp 1490614 RS 2014/0273834-2 de março de 2015, o estabelecido no art. 38 da LEF prevalece:

“Segundo o princípio da unidade da jurisdição, havendo concomitância entre o objeto da discussão administrativa e o da lide

judicial, tendo ambos origem em uma mesma relação jurídica de direito material, torna-se despicienda a defesa na via administrativa, uma vez que seta se subjugava ao versado naquela outra, em face da preponderância do mérito pronunciado na instância judicial. Há uma espécie de renúncia tácita pelo processo administrativo, pois a continuidade do debate administrativa é incompatível com a opção pela ação judicial (preclusão lógica)'

Entretanto, ainda, na mesma decisão, pode-se concluir que no possível caso do objeto do processo administrativo ser maior que o do processo judicial, não encontrará óbice o prosseguimento do processo administrativo, conforme podemos observar *in verbis*:

A jurisprudência desta Corte possui o entendimento de que, quando a demanda administrativa versar sobre objeto menor ou idêntico ao da ação judicial, ocorre a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e a desistência do recurso acaso interposto, nos termos do art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80.

Ademais, a Fazenda Pública deverá realizar a inscrição da Dívida Ativa com o objetivo de cobrar o crédito através do título executivo extrajudicial, não podendo socorrer de meios coercitivos para reavê-lo. O legislador buscou proteger o devedor de tais atos com a edição de súmulas, tais como:

Súmula nº 323 do STF

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula nº 70 do STF

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula nº 547 do STF

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

O processo administrativo inicia-se através da impugnação, que percorrido as instâncias e manejado todos os meios de recursos administrativos irá resultar no julgamento definitivo da impugnação, iniciando o prazo de prescrição para o ajuizamento da execução fiscal.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p.186-187), embora a lei não preveja um prazo para o processo administrativo chegar ao fim, entende existir um

prazo peremptório de 5 (cinco) anos implícito no caput do art. 173 do CTN, portanto, dispondo o fisco de 5 (cinco) anos, que irá limitá-lo no tempo ao exercício de seu dever de tornar o lançamento definitivo.

Entretanto, para Sergio Andre Rocha (2010, p.99), embora razoável tal entendimento para concretização do princípio da razoável duração do processo, não encontra previsão legal, “não sendo a preclusão do direito da Fazenda de prosseguir ao processo administrativo fiscal causa de extinção do crédito tributário”

Concluído o processo administrativo com decisão favorável à Fazenda Pública, considera-se definitivamente constituído o crédito, que será consequentemente Inscrito em Dívida Ativa e executado judicialmente nos termos da Lei 6.830/80.

Antes dessa inscrição deverá ser feito a chamada cobrança amigável, e apenas com o não recolhimento, é que proceder-se-á com a inscrição do crédito. (SEGUNDO, 2015, p 190).

Cabe a Lei de cada esfera estabelecer quem irá realizar a inscrição em dívida ativa, como dito anteriormente, no âmbito Federal quem realiza tal inscrição é o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e no Estado da Bahia é de responsabilidade do Procurador-Geral do Estado tal intento, por exemplo (PRATT, 2011, p. 27).

Após a constatação da higidez do crédito pela autoridade competente, será lavrado o Termo de Inscrição em Dívida ativa (PRATT, 2011, p. 30).

O termo de inscrição em Dívida Ativa deverá observar as formalidades previstas no art. 202 do CTN (BRASIL, 1966) e no § 5º do art. 2ª da LEF (BRASIL, 1980), contendo:

- O nome do devedor, do co-responsável, com a indicação do domicílio ou residência de ambos, sempre que possível.
- A quantia devida originariamente, informando o termo inicial, com a forma de calcular os juros de mora e demais encargos acrescidos.
- A origem, natureza e fundamento legal do crédito.
- Data e número de inscrição no registo de Dívida Ativa

- Sendo caso, o número do processo administrativo que originou a dívida.
- A indicação do livro e folha de inscrição.

Tal termo “antecede e serve de base à Certidão de Dívida Ativa (CDA). A CDA deve conter os mesmo requisitos formais exigidos no termo de inscrição, conforme disciplina o parágrafo único do art. 202 do CTN e o §6º do art. 2ª da LEF” (GODOI, 2014, p. 61).

O valor inscrito na Dívida Ativa abrange a atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos, conforme exposto no art. 2º, §2 da LEF. Ressalta-se que a multa faz parte da obrigação tributária principal, sendo analisado por Ricardo Alexandre (2015, p. 272), que “em direito Tributário, tanto um crédito quanto os respectivos juros e multas são considerados obrigação tributária principal, pois o enquadramento de uma obrigação tributária como principal depende exclusivamente do seu conteúdo pecuniário”.

Ainda na visão de Ricardo Alexandre (2015, p.272), a multa tributária não é tributo, porém tal obrigação tem natureza tributária, tendo sido optado pelo legislador esse posicionamento com o intuito de utilizar das vantagens legais de cobrança tanto de tributos quanto das respectivas multas ao mesmo regime jurídico.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p. 130-131), “a finalidade do processo administrativo é a de realizar o controle interno da legalidade dos atos da administração Pública”. As formalidades exigidas pelo processo administrativo podem ser desconsideradas contanto que não prejudique o contribuinte, entretanto, as “formalidade necessárias para defesa do administrado, como princípios do devido processo legal, ampla defesa, do contraditório, e da eficiência, não podem ser desconsideradas, sob pena de nulidade” do processo administrativo.

2.4 Dívidas de “Pequeno valor”

A Fazenda Pública não promoverá execuções fiscais cujo valor esteja fixado como “pequeno valor”, e para tanto, cada esfera fixará seu limite.

De acordo com a portaria nº 75, de 22 de Março de 2012, do Ministro de Estado da Fazenda, no âmbito Federal, não serão inscritos em Dívida Ativa os

créditos iguais ou inferiores a R\$1.000,00, e serão inscritos, mas não executados os de valor iguais ou inferiores a R\$20.000,00.

Como exemplos estaduais, o Decreto 7.343/98 fixa o valor de R\$3.971,00 como parâmetro de não ajuizamento no Estado da Bahia (GUIMARÃES, 2011, p.12-13). De acordo com o Decreto 4.983/2003, utilizando a atualização da Unidade Fiscal Padrão do Estado de Sergipe (UFP/SE) de julho de 2015, os valores iguais ou inferiores a R\$ 3.455,00, não serão cobrados judicialmente.

Embora a dispensa desta propositura, se a Fazenda Pública Federal ingressar com a execução fiscal, não poderá o Juiz verificar esta circunstancia e extinguir o processo, conforme descrito na Súmula 452 do STJ “A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da administração federal, vedada a atuação judicial de ofício”.

De acordo com entendimento do STF em Recurso Extraordinário nº 591.033/SP, rel. Min. Ellen Gracie, caberá apenas ao ente público, dispensar a inscrição em dívida e o ajuizamento de seus créditos, através de lei própria, não possuindo o Judiciário interesse de agir para a extinção da execução fiscal. (CUNHA, 2013, p. 402-403).

2.5 Procedimento Judicial

Como exposto anteriormente, a execução fiscal deverá seguir os ditames da Lei de Execução Fiscal. O primeiro impulso processual nasce na elaboração da petição inicial, que irá conter os requisitos do art. 6º da LEF, sendo indicado o juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento de citação. Salienta-se que deve vir acompanhada da certidão de dívida ativa, tendo em vista ser requisito de admissibilidade da execução fiscal, por ser parte integrante da petição inicial.

Estando em ordem a exordial, será determinada a citação do executado. Neste despacho o juiz irá determinar uma série de atos, sendo eles o de citação, penhora, arresto, registro de penhora ou de arresto e de avaliação dos bens (art. 7º da LEF).

A citação ocorrerá preferencialmente pelo correios com aviso de recebimento, podendo ser requerido pela fazenda pública de outra forma, entretanto

no caso do aviso de recebimento não retornar, deverá ser realizada pelo oficial de justiça (CUNHA, 2013, p. 426).

De acordo com o art. 8º, III da LEF, na execução fiscal é possível a citação por edital, e de acordo com o legislador, se o aviso de recepção não retornar é possível tal citação. Entretanto para Marcos Paulo Sandri (2014, p. 207), abraçando-se essa interpretação puramente literal seria possível em tese, que uma simples falha do serviço postal levasse à citação por edital.

Tal situação é inadmissível tendo em vista, que a citação por edital é uma citação ficta, que irá gerar o prosseguimento da execução com a possibilidade de penhora dos bens do executado. Portanto, deve-se interpretar restritivamente esse artigo, e entender que “a citação por edital será realizada, na execução fiscal, somente após o esgotamento de todos os meios possíveis para localização do executado” (CUNHA, 2013, p. 427).

Apesar de a LEF ser de 1980, a aceitação da citação por edital permanece, sendo reafirmada por meio da Súmula 414 do STJ:

Súmula nº 414 do STJ

A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades

O executado será citado para no prazo de 5 dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na CDA, ou garantir a execução, conforme prevê o art. 8º, Caput, da LEF. Observa-se que apenas com a garantia do juízo o executado poderá apresentar a espécie de defesa intitulada embargos à execução fiscal.

Se o executado não pagar a dívida, ou mesmo garantir o juízo, a penhora poderá recair sobre qualquer bem do devedor para a satisfação da dívida, ressalvado os absolutamente impenhoráveis, assim estabelecido no art. 10 da LEF.

A penhora ou arresto seguirá a ordem prevista no art. 11 da LEF:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;
VII - móveis ou semoventes; e
VIII - direitos e ações.

O Doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p. 227) ressalta que algumas Varas de Execução Fiscal vêm adotando uma postura extremamente severa, tornando-se verdadeiros departamentos de cobrança das repartições fiscais, não sendo razoável que tais varas atendam qualquer pedido da Fazenda exequente.

2.5.1 Legitimidade Ativa e Passiva

Nas palavras de Leonardo Carneiro da Cunha (2013, p. 405), “A execução fiscal poderá ser ajuizada pela Fazenda Pública, ou seja, pela União, pelos Estados, pelos Municípios, pelo Distrito Federal e por suas respectivas autarquias e Fundações Públicas”.

As Empresas Públicas e sociedade de economia mista não estão acobertadas pelo conceito de Fazenda Pública, dado o seu Regime Jurídico Privado. Entretanto, poderá ocorrer a celebração de convênios entre um ente Público e uma empresa Pública ou sociedade de economia mista, para que assim possam promover a execução Fiscal dos seus créditos.

Como exemplo deste convênio, temos a Caixa econômica Federal, que atua como substituto processual do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), intentando a execução fiscal com vistas a cobrar valores não recolhidos ao FGTS (DIDIER JR, 2014, p.748)

Os Conselhos Profissionais, com exceção da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), após o reconhecimento de natureza Jurídica de Autarquia Especial com a apreciação da ADIN 1.717/DF, passaram a possuir legitimidade para intentar execuções fiscais, dada a indelegabilidade de uma entidade privada a atividade típica do estado, que abrange o poder de polícia, o de tributar e o de punir, relativamente ao exercício de atividades profissionais regulamentadas (CUNHA, 2013, p. 406)

A exceção da OAB, como conselho profissional, de realizar cobrança de anuidade através de execução fiscal justifica-se por não estar a instituição subordinada à fiscalização contábil, financeira, orçamentaria, operacional e

patrimonial, realizada pelo Tribunal de Contas, sendo uma Entidade *Sui Generis*, portanto diferente das demais entidades que fiscalizam as profissões (CUNHA, 2013, p. 407-408).

Por sua vez, são legítimos para figurarem no polo passivo da Execução Fiscal todos os elencados no art. 4^a da LEF, conforme segue:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Portanto, deve-se intentar a execução fiscal contra o devedor propriamente dito, aquele que “recai o dever de satisfazer o objeto da obrigação proveniente da lei ou contrato” (CONCEIÇÃO, 2011, p. 57). Podendo ainda ser promovida contra “o fiador; o espólio; a massa; o responsável; nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado; e os sucessores a qualquer título” (SEGUNDO, 2015, p.233).

O Fiador é a pessoa física ou jurídica que se obriga por outra, a satisfazer a dívida com o credor, caso aquela não o cumpra. (CONCEIÇÃO, 2011, p. 58), Ressalta-se que uma das modalidades de garantia do juízo para a interposição dos embargos a execução fiscal é a fiança bancária, em que sendo julgados os

embargos improcedentes, a fiança bancária assegurará a dívida no caso de não pagamento posterior aos embargos.

Outra modalidade de responsabilidade tributária é a dos corresponsáveis, sendo “daquele que se torna sujeito passivo por fato posterior ao nascimento da obrigação tributária”, elencados nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

Apesar do art. 2º, §5º, I, da lei 6830/80 determinar que sejam mencionados os responsáveis nos termos da dívida ativa, a ausência de indicação, não elide a possibilidade de executar os responsáveis, apenas ocorrendo a modificação do ônus da prova diante da presença ou ausência.

Se no Termo de Inscrição de Dívida ativa, e consequentemente na CDA, vier acompanhado da indicação dos responsáveis, possuindo portando presunção de liquidez e certeza, caberá ao executado o ônus da prova. Entretanto se não constar na CDA, caberá à Fazenda Pública comprovar a responsabilidade do terceiro. (DIDIER, JR, 2014, p.750)

Ressalta-se que no entendimento do verbete sumular nº 392 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), está prevista a substituição da CDA no caso de erro material ou formal da mesma até a prolação da sentença dos embargos, sendo proibido tal feito, se o erro for referente ao sujeito passivo da execução. A LEF em seu art. 2º, § 8ª, prevê ainda, no caso de ocorrer esta substituição ou emenda, que seja reaberto o prazo para apresentação de embargos à execução. Este entendimento observa o princípio da economia processual (MELO, 2009, p.336).

3. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

3.1 Linhas Gerais

A defesa prevista expressamente na LEF é denominada de Embargos à Execução Fiscal, ou embargos do devedor, cabendo seu oferecimento no prazo de 30 dias, a contar do depósito, ou juntada da prova da fiança bancária, ou do seguro garantia, ou da intimação da penhora, conforme previsto no art. 16 da referida lei. “Seu principal objetivo é o de obter a invalidação, total ou parcial, do título executivo, e, por conseguinte, obter a extinção da execução por ele aparelhada” (SEGUNDO, 2015, p. 343).

Para que o processo de execução fiscal fosse legítimo, fora criado os embargos à execução para suprir a necessidade do cumprimento dos princípios constitucionais, tendo em vista a impossibilidade de discussão aprofundada que requeira a observância do contraditório e da ampla defesa em ação de execução, cuja cognição é sumaria. O “sistema processual legítimo é aquele onde se observam os princípios constitucionais do devido processo legal, da isonomia e do contraditório para se evitar a utilização arbitrária do Estado-Juiz” (VASCONCELOS, 2004, p.117).

Esta defesa possui natureza jurídica autônoma, contendo uma amplitude máxima de discussão, em que o devedor toma uma posição de ataque (CHUCRI, 2014, p.533). O executado “busca defender-se da execução fiscal utilizando do processo de conhecimento para mostrar fatos modificativos, suspensivos ou extintivos, capazes de ferir o título executivo que embasa a execução fiscal” (CHUCRI, 2014, p.533).

Observa-se que outros meio de defesa desatrelados da execução fiscal existem para discutir judicialmente o crédito inscrito em dívida ativa, como a anulatória de débito fiscal, declaratória de inexistência de relação jurídica, entre outros. Entretanto, cada meio de defesa possível refere-se a um momento específico da formação do crédito fiscal, diferente dos embargos à execução, em que o executado poderá discutir qualquer fato, anterior ou não, à formação do crédito (CHUCRI, 2014, p. 534).

Apesar de serem dependentes do processo principal, os embargos correm em autos apartados, conforme previsto no art. 736, parágrafo Único do CPC, seguindo o mesmo procedimento adotado pela execução comum ali prevista. A utilização deste artigo em matéria fiscal advém da lacuna da lei a respeito do procedimento a ser adotado, utilizando o CPC de forma subsidiária.

Como qualquer ação autônoma que gera a movimentação do Judiciário, será recolhido pelo embargante as custas judiciais do processo. Entretanto, em alguns Estados, é concedida a isenção de custas aos embargos à execução (SEGUNDO, 2015, p.345).

A inicial deverá obedecer aos moldes do art. 282 do CPC, “como petição inicial de processo de conhecimento que é” (SEGUNDO, 2015, p.343), devendo constar o Juízo a qual será dirigida, qualificação do embargante e do embargado, fatos e fundamentos jurídicos do pedido, o pedido específico, valor da causa, e as provas que pretende produzir.

O valor da causa será o valor impugnado, se a impugnação versar a respeito do valor total, este será o valor da causa, se versar a respeito de parte do valor executado, esta parte impugnada será o indicado como valor da causa (SEGUNDO, 2015, p. 345).

Ao juntar os documentos, o embargante deverá juntar o rol de testemunhas, que poderão ser até 3(três) ou, a critério do juiz, até 6(seis).

3.2. Garantia do Juízo

O §1º do art. 16 da LEF prevê a garantia do juízo para a apresentação dos embargos. Tal garantia entende-se como “a suficiência de bens ou quantias disponíveis ao juízo da execução suficientes para a satisfação integral do crédito exequendo” (CHUCRI, 2014, p. 537).

A necessidade da garantia do juízo fora extremamente discutida, tendo em vista que a Lei de Execução Fiscal em sua criação, baseou-se no CPC, que a época previa necessidade de garantia do juízo para o executado embargar. Tema que gerou repercussão no momento em que sobreveio a lei modificadora do CPC, com

questionamento de qual lei prevaleceria, ou mesmo acerca da especialidade da lei de execução fiscal.

Diante deste cenário, a lei 11.382/06 modificou o art. 736 do CPC que, anteriormente previa a garantia do juízo para apresentação dos embargos em execução de título extrajudicial, passando a não exigir mais essa garantia.

Lucas Freitas dos Santos (2013, p. 48) afirma que:

[...] admitir-se a revogação automática do §1º, do art. 16, da Lei 6.830/80 em face das alterações trazidas pela Lei n. 11.382/06 no art. 736, do Código de Processo Civil, seria, além de ignorar o regime jurídico próprio e especial que se formou nas relações envolvendo a Fazenda Pública, permitir o afrontamento direto à disposição da própria Lei de Execução Fiscal quanto à determinação de aplicação subsidiária da legislação processual civil em seu art. 1º, originando claro atentado à segurança jurídica nos processos envolvendo o interesse público representado pela Fazenda, conforme bem elucidado pela autora.

Entretanto, de forma diversa entende Leonardo Carneiro da Cunha, (2013, p. 455), afirmando que quando fora criada a lei 6.830/80 a garantia de juízo prevista era uma cópia da regra geral, do CPC vigente, e não uma regra decorrente da peculiar relação havida entre o particular e o fisco, logo não se tratando de uma regra especial criada pela legislação, e sim de uma mera repetição, na lei especial, da regra geral. Para esse doutrinador, a lei 11.382/06 revogou, portanto a exigência geral de garantia do juízo.

O STJ tem firmado entendimento da necessidade de garantia do juízo em virtude da especialidade existente na Lei de execução fiscal, como é possível observar em uma de suas decisões, REsp: 1225743 RS 2010/0227282-7, conforme segue:

EMENTA:PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES DA LEF SOBRE O CPC. 1. Dispõe o art. 16 da Lei de Execução Fiscal que "não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução". 2. A efetivação da garantia da execução configura pressuposto necessário ao processamento dos Embargos à Execução, em se tratando de Execução Fiscal, objeto da Lei 6.830/1980. 3. Embora o art. 736 do Código de Processo Civil - que condicionava a admissibilidade dos Embargos do Devedor à prévia segurança do juízo - tenha sido revogado pela Lei 11.382/2006, os efeitos dessa

alteração não se estendem aos executivos fiscais, tendo em vista que, em decorrência do princípio da especialidade, deve a lei especial sobrepor-se à geral. Precedente do STJ. 4. Recurso Especial não provido. (STJ - REsp: 1225743 RS 2010/0227282-7, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 22/02/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/03/2011)

Portanto, poderá ser insuficiente, excessiva ou mesmo inválida a garantia do juízo, porém certamente deverá ocorrer a garantia do juízo (GALVÃO, 2011, p. 182).

O deferimento do benefício de justiça gratuita não elidirá o dever do embargante de garantir o juízo, conforme decisão do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO. BENEFICIÁRIO DA JUSTIÇA GRATUITA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DAS LEIS. 1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. Discute-se nos autos a possibilidade de oposição de embargos à execução fiscal sem garantia do juízo pelo beneficiário da justiça gratuita. 3. Nos termos da jurisprudência do STJ, a garantia do pleito executivo fiscal é condição de procedibilidade dos embargos de devedor nos exatos termos do art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80. 4. O 3º, inciso VII, da Lei n. 1.060/50 não afasta a aplicação do art. 16, § 1º, da LEF, pois o referido dispositivo é cláusula genérica, abstrata e visa à isenção de despesas de natureza processual, não havendo previsão legal de isenção de garantia do juízo para embargar. Ademais, em conformidade com o princípio da especialidade das leis, a Lei de Execuções Fiscais deve prevalecer sobre a Lei n. 1.060/50. Recurso especial improvido. (STJ - REsp: 1437078 RS 2014/0042042-7, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 25/03/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 31/03/2014)

Ademais, após o depósito, a fiança ou a intimação da penhora de bens se abrirá o prazo para que sejam apresentados os embargos, logo “os embargos à execução fiscal tem como condição de procedibilidade, em pressuposto processual próprio, a garantia integral da execução, pelos meios previstos no art. 9º da LEF” (CHUCRI, 2014, p. 537).

O art. 9º da LEF, estabelece que o executado poderá garantir a execução das seguintes formas: 1 – efetuar depósito em dinheiro à ordem do juízo em estabelecimento oficial de crédito que assegure a correção monetária; 2- oferecer

fiança bancária ou seguro garantia; 3- Nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 11, ou 4 – Indicar penhora de bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

No caso da realização da penhora, e a mesma ser insuficiente, ainda assim abre-se o prazo para que sejam apresentados os embargos, entretanto, resta a dúvida acerca da admissibilidade da apresentação destes, tendo em vista a insuficiência da garantia total do juízo.

Para tanto, “o juiz da causa deverá receber os embargos como tempestivos, mas não deve dar prosseguimento a eles até integral garantia do juízo” (CHUCRI, 2014, p.537). Este entendimento encontra respaldo no posicionamento do STJ referente ao Recurso Especial nº 1.127.815 - SP (2009/0045359-2):

[...] 5. É que o princípio do dispositivo, que vigora no Processo Civil, pressupõe que as atividades que o juiz pode engendrar ex officio não inibem a iniciativa da parte de requere-las, não sendo verdadeira a recíproca. Em consequência, por influxo desse princípio, nas atividades que exigem a iniciativa da parte, o juiz não pode agir sem provocação. 6. In casu, verifica-se que o Juízo singular não determinou o reforço da penhora ex officio, mas motivado por requerimento expresso da Fazenda Estadual nas alegações preliminares da impugnação aos embargos à execução (fls. e-STJ 309), litteris: “Antes de refutar os argumentos que embasam os embargos à execução opostos, cumpre ressaltar que o Juízo não está garantido, ante a patente insuficiência da penhora. Isto porque o valor do bem penhorado (R\$ 15.000,00) é nitidamente inferior ao valor do débito (R\$ 77.033,42), conforme se depreende dos anexos extratos. Por outro lado, a ausência de depositário nomeado também configura irregularidade que obsta o recebimento dos embargos à execução, vez que a constrição é imperativa a autorizar a oposição daqueles. E, se o auto de penhora não está regular, não se pode considerar o Juízo garantido. Assim, os Embargos à execução não deveriam ter sido recebidos, com fundamento no artigo 16, § 1º da Lei 6.830/80. Entretanto, considerando a atual fase processual, requer a ampliação da penhora, até o limite do débito atualizado, bem como a nomeação de depositário, sob pena de rejeição dos Embargos à Execução com base no dispositivo legal indicado.” 7. [...]

A jurisprudência aborda ainda sobre a hipossuficiência de penhora, conforme segue:

9. A insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua

capacidade econômica e da garantia pétrea do acesso    justiça.

[...] 10. In casu, contrariamente ao alegado pelos recorrentes, o Juízo singular não procedeu à extinção da ação de embargos    execução; ao revés, fundamentando o decisum nos princípios da economia processual e da instrumentalidade das formas, determinou, a requerimento da exequente, o reforço da penhora e a regularização de atos processuais, tão logo verificada a ausência de nomeação do depositário, bem assim a divergência entre o montante do débito e o valor do bem penhorado (fls e-STJ 349/350). (BRASIL, 2010, não paginado, sem grifo no original)

Sobre o pleito em relação    hipossuficiência patrimonial do devedor, assevera:

11. O pleito de imediato prosseguimento dos embargos,    revela da referida decisão judicial, não merece acolhimento, haja vista que, conquanto a insuficiência patrimonial do devedor seja justificativa plausível    apreciação dos embargos    execução sem que o executado proceda ao reforço da penhora, deve ser a mesma comprovada inequivocamente. Nesse sentido, in verbis: "**Caso o devedor não disponha de patrim  nio suficiente para a garantia integral do crédito exequendo, cabe-lhe comprovar inequivocamente tal situação. Neste caso, dever-se-   admitir os embargos, excepcionalmente, sob pena de se violar o princípio da isonomia sem um critério de disc  rmen sustentável, eis que dar seguimento    execução, realizando os atos de alienação do patrim  nio penhorado e que era insuficiente para garantir toda a d  vida, negando ao devedor a via dos embargos, implicaria restrição dos seus direitos apenas em razão da sua situação de insuficiência patrimonial.** Em palavras simples, poder-se-ia dizer que tal implicaria em garantir o direito de defesa ao "rico", que dispõe de patrim  nio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao "pobre", cujo patrim  nio insuficiente passaria a ser de pronto alienado para a satisfação parcial do crédito. Não trato da hipótese de inexistência de patrim  nio penhorável pois, em tal situação, sequer haveria como prosseguir com a execução, que restaria completamente frustrada."(Leandro Paulsen, in Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal    luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 5   ed.; p. 333/334) 12. [...] 13. 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. 14. Recurso a que se nega provimento. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (BRASIL, 2010, não paginado, sem grifo no original)

Analisando a decisão retro, a insuficiência na garantia do juízo, deve ser verificada detalhadamente, observado as peculiaridades do caso concreto, tendo em vista que não se pode cercear o direito de defesa do devedor quando este estiver impossibilitado de garantir o juízo por hipossuficiência financeira (CHUCRI, 2014, p.538).

3.3. Suspensão

Acerca do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal, deve-se remeter as influências do CPC na lei especial de execução fiscal, como anteriormente analisado.

Com o advento da lei 11.382/2006, fora incluído o art. 729-A, contendo o seguinte texto:

Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.
§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. (BRASIL, 2006, não paginado no original)

Portando, no CPC fora modificado o efeito da apresentação dos embargos sob o processo principal, retificando o automático efeito suspensivo. Esta modificação influenciou a execução fiscal, dada à lacuna na LEF acerca deste tema, assim utilizando subsidiariamente o previsto no CPC.

O STJ julgou, pela sistemática de recurso repetitivo, Recurso Especial Nº 1.272.827 - PE (2011/0196231-6), a aplicação do art.739-A em sede de embargos à execução fiscal:

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 a alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma:[...]. (STJ , Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 22/05/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)

Logo, a apresentação dos embargos à execução fiscal não suspende o processo principal automaticamente, devendo o embargante convencer o juízo da relevância dos argumentos e do risco de dano, para que assim seja atribuído aos embargos o efeito suspensivo (CUNHA, 2013, p.459).

Para Augusto Newton Chucri (2014, p.543), deve-se observar quatro requisitos contemplados no art. 739-A do CPC para que seja concedido o efeito suspensivo, sendo eles: O requerimento da parte; a existência de garantia do juízo; o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*.

Emprestando os conceitos do processo cautelar, entende Marcus Vinícius Rios Gonçalves (2011, p.704) que, para que seja configurado o *periculum in mora* “é preciso que o requeante aparente ser o titular do direito que está sob ameaça, e que esse direito aparente merecer proteção”. Sob a Ótica do mesmo autor, o *fumus boni juris* ocorre quando “houver risco de dano irreparável ou de difícil reparação” (GONÇALVES, 2011, p.705).

Portanto, a garantia do juízo é requisito de procedibilidade dos embargos e requisito objetivo para a concessão do efeito suspensivo da execução (CHUCRI, 2014, p.543).

Leonardo Carneiro da Cunha (2013, p.459) ressalta que deverá ser concedido o efeito suspensivo automaticamente se a penhora for em dinheiro, em razão do art.32, §2ª da LEF, que dispõe acerca da devolução do depósito, ao depositante ou a Fazenda Pública, após o trânsito em julgado da decisão, devidamente atualizado. O mesmo caso será aplicado se for penhorado um bem e arrematado em leilão, sendo o dinheiro convertido em renda apenas após o trânsito em julgado, conforme previsto no art. 24 da LEF (CUNHA, 2013, p.460).

O efeito será automaticamente suspensivo, se ao apresentar os embargos à execução fiscal, o processo estiver em fase satisfativa da execução, não podendo

ocorrer adjudicação ou levantamento do depósito pela fazenda pública na execução fiscal em curso (CUNHA, 2013, p.460-461).

Vale ressaltar que o depósito do montante integral da dívida é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme se pode observar no art. 151, II do CTN. Portanto se esta for a garantia do juízo, será atribuído o efeito suspensivo aos embargos.

A diferença entre o efeito suspensivo dos embargos e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é a abrangência de cada uma. Na suspensão da exigibilidade do crédito tributário a fazenda pública fica impedida de cobrar o crédito por meio direto (execução fiscal) e por meio indireto (inscrição no CADIN, a não liberação de certidão de regularidade, entre outros.). O efeito suspensivo dos embargos apenas impede o prosseguimento dos atos executórios praticados contra o devedor, não influenciando nas medidas indiretas (CHUCRI, 2014, p. 542).

3.4 Matéria alegada

De acordo com o art. 16. §§ 2º e 3º da LEF, poderá ser alegada toda matéria útil de defesa do executado, podendo requerer provas, juntar documentos e rol de testemunhas, não sendo admitida, entretanto, a reconvenção e a compensação, devendo as exceções, salvo as de incompetência, suspeição ou impedimento, serem alegadas como preliminares.

Se o embargante alegar excesso na execução, deverá indicar na petição inicial o valor que entente correto, juntando o memorial de cálculos, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou não conhecimento desse fundamento (CUNHA, 2014, p. 461).

Tal vedação referente à discussão acerca da compensação não mais prevalece, tendo em vista que o STJ firmou entendimento tornando possível tal discussão, embasado no advento da lei 8.383/1991 que regulamentou na esfera tributária a compensação, podendo, portanto ser alegada em sede de embargos à execução quando o direito for líquido e certo ao crédito (CUNHA, 2013, p. 457).

O STJ, em decisão de recurso repetitivo, julgou ser cabível alegar compensação efetiva, como se pode observar na ementa:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA PRETÉRITA ALEGADA COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC). RESPPARADIGMA 1.008.343/SP. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que é possível a alegação de compensação tributária em sede de embargos à execução fiscal, entendimento firmado inclusive em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), quando do julgamento do REsp 1.008.343/SP, relatoria do Min. Luiz Fux. 2. A compensação já ocorreu, como bem destacou o acórdão, ao asseverar que a lide recai "unicamente na questão da compensação efetuada", e também como destacam as razões da petição inicial dos embargos à execução fiscal, bem como reconhece a própria Fazenda Pública, na impugnação aos embargos, quando aduz que "a compensação efetuada foi indevida". 3. Aplica-se ao caso a multa do art. 557, § 2º, do CPC no percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa, por questionamento de matéria já decidida em recurso repetitivo. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 1271064 RS 2011/0188057-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 04/10/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/10/2011)

Portanto, não poderá ser alegada em sede de embargos à execução, compensação não apresentada anteriormente na seara administrativa (CHUCRI, 2014, p. 550).

Segundo o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p.349) “não nos parece haver amparo jurídico, nem moral, para que o ente público, reconhecidamente devedor, postergue o adimplemento de sua dívida, e, paralelamente exija coercitivamente os valores que esse mesmo credor deve.”

Os embargos à execução não é uma espécie de “contestação”, portanto não sendo razoável a apresentação de reconvenção, devendo apenas buscar a extinção da execução, com o fito de declarar a inexistência da dívida cujo adimplemento através dela se objetiva (SEGUNDO, 2015, p.348).

Para Rosana Jezler Galvão (2011, p.187), não se admite a reconvenção pois esta exceção possibilita o réu acionar o autor, transformando o autor em réu e vice-versa, entretanto os embargos à execução já possibilita ao devedor se contrapor à execução fiscal em processo apenso e conexo com os embargos.

Apenas “se pode discutir a existência, a validade e a exigibilidade do crédito executado, e não outras questões que possam existir entre o executado e o exequente”, podendo o executado ingressar com ações autônomas adequadas para

questionar as matérias a serem arguidas pela reconvenção vedada (SEGUNDO, 2015, p. 348).

Se o “devedor quiser manejar alguma proposição contra Fazenda Pública, deve utilizar-se de ações próprias, como o mandado de segurança, a ação de repetição de indébito, a anulatória, a consignação em pagamento ou a cautelar com depósito” (VASCONCELOS, 2004, p.109).

Com relação às exceções de suspeição, impedimento e incompetência, deverão ser alegados no mesmo prazo dos embargos, processadas e arguidas conforme o CPC (CHUCRI, 2014, p. 550).

O devedor deverá atacar o título executivo, e neste sentido deverá ser aplicado o princípio da eventualidade que orienta a contestação no processo civil (PORTO, 2010, p. 181). Sendo utilizada por Ederson Garin Porto (2010, p. 181-182) a definição de princípio da eventualidade de Nelson Nery Junior:

Por este princípio, o réu deve alegar, na contestação, todas as defesas que tiver contra o pedido do autor, ainda que sejam incompatíveis entre si, pois na eventualidade de o juiz não acolher uma delas passa a examinar a outra.

Tendo em vista que a utilização do CPC é subsidiária, conforme exposto anteriormente, vale mencionar o art. 745 do CPC, que estabelece o que poderá ser alegado pelo executado em sede de embargos.

Art. 745. Nos embargos, poderá o executado alegar:
I - nulidade da execução, por não ser executivo o título apresentado;
II - penhora incorreta ou avaliação errônea;
III - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;
IV - retenção por benfeitorias necessárias ou úteis, nos casos de título para entrega de coisa certa (art. 621).
V - qualquer matéria que lhe seria lícito deduzir como defesa em processo de conhecimento.

Observa-se que embora na letra da lei, este artigo imponha limites ao que poderá ser arguido em matéria de defesa nos embargos, em seu inciso V apresenta uma cláusula aberta, permitindo ao embargante arguir toda a matéria que seria lícito apresentar em um processo de conhecimento (PORTO, 2010, p. 182).

Quando se estiver apresentando os embargos, será a ocasião adequada para alegar qualquer matéria que resultará na extinção do processo de execução,

como por exemplo, ilegitimidade do autor; ausência de título líquido, certo e exigível; prescrição; falta de observância dos pressupostos de constituição válida e regular do processo, entre outros (VASCONCELOS, 2004, p. 111).

Adiante será explanado acerca da exceção pré-executividade, uma “nova” modalidade de defesa cabível no transcurso do processo de execução fiscal, em que todas as suas matérias arguidas poderão ser alegadas em sede de embargos. Entretanto, as “matérias que não devem ser acolhidas de ofício pelo juiz, devendo a parte alegá-las e comprová-las por meio de instrução probatória, exigindo-se, pois, a dilação probatória” são matérias exclusivas dos embargos à execução fiscal. (CUNHA, 2013, p.463).

Cumprido analisar a anulatória de débito fiscal, que é uma ação autônoma, vista como defesa do executado, entretanto não é incidental à execução fiscal, sendo caracterizada como prejudicial da execução (CUNHA, 2013, p.467). Tal defesa será utilizada com o “propósito de se obter uma tutela jurisdicional que implique o desfazimento do ato administrativo de lançamento por conta de nulidade nele existente” (SEGUNDO, 2015, p.405).

Observa-se que as matérias possíveis de serem arguidas nos embargos à execução fiscal e na anulatória poderão coincidir, dada à semelhança das possíveis alegações. Ressalta-se que se o executado ingressar com a ação anulatória antes de ser ajuizada a execução fiscal, e após iniciada a execução, apresentar embargos alegando a mesma matéria, o mesmo será extinto com resolução do mérito dada à ocorrência de litispendência. (CUNHA, 2014, p.467).

Acerca das provas apresentadas, Ederson Garin Porto (2010, p. 183), destaca nas palavras de Clito Fornaciari Júnior, que o processo administrativo, correspondente à inscrição de dívida ativa, está entre as provas de maior importância, tendo em vista que os mesmos não vão ao juízo, podendo ser requeridos na repartição competente.

Será requerida a juntada do processo administrativo quando estiver questionando a sua lisura, seja acerca da inobservância do princípio do contraditório e da ampla defesa, ou mesmo acerca da presunção de liquidez e certeza de que goza o título. Segundo Leonardo Greco (2000, p.196), “os vícios do processo

administrativo fiscal retiram do título executivo a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito”.

Embora muitos juízes transfiram a responsabilidade da juntada no processo administrativo para a fazenda, o ônus probatório é do autor da demanda, portanto do embargante. (CHUCRI, 2014, p. 555)

4 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

4.1 Linhas gerais

É de fundamental importância que no processo a parte que está sendo processada possua todos os meios para defender-se justamente. Embora o processo de execução fiscal, previsto na Lei 6.830/80, estabeleça como forma de defesa apenas os embargos à execução fiscal, para que o devedor não se encontre desamparado de instrumentos que possam concretizar os princípios da ampla defesa e do contraditório, emergiu o instituto da exceção de pré-executividade ou objeção de pré- executividade.

Esta defesa surgiu a partir do Decreto Imperial nº 9.885/1888, em que previa a possibilidade de defesa em execução sem que se fosse garantido o juízo, entretanto apenas tornou-se famosa com o caso Siderurgica Manesmann, em que esta empresa fora alvo de inúmeras execuções fundadas em títulos nulos (BAJERSKI, p. 662, 2014).

Como visto anteriormente, para que o executado possa defender-se da execução fiscal é necessário que o mesmo garanta o juízo para apresentação dos embargos à execução fiscal, portanto encontrando óbice para apresentação da defesa específica prevista.

Diante de inúmeras ocasiões em que tornou-se evidente a existência de vícios nos títulos executivos, seja ele por negligência dos agentes públicos, desaparecimento e/ou emperramento da máquina estatal, ganhou espaço na doutrina e na jurisprudência a ideia da exceção de pré-executividade (VASCONCELOS, 2004, p.112).

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p. 253) “A fazenda pública buscava o adimplemento de créditos inexistentes, já pagos, ou constituídos em processo administrativos eivados de flagrantes nulidades”.

Diante da possibilidade de ocorrência de causas que tornem o processo morto antes mesmo do ingresso, este instituto passou a viabilizar a defesa do executado sem a prévia garantia de juízo, para matérias de ordem pública. Este

instituto nasceu diante da necessidade de “chamar a atenção” do juízo para uma possível causa de extinção processual.

O STJ entende que esta defesa possui natureza de incidente processual, sendo processada nos próprios autos da execução, sem necessidade de garantia do juízo conforme se pode observar no REsp nº783.605-SC- 2ª T. –Rel. Min. Castro Meira – j. 20.10.05- DJU 1 de 7.11.05, p.253 (MELO, 2009, p. 349).

Com o passar do tempo houve um aumento da gama de matérias possíveis de serem arguidas, deixando para trás a possibilidade apenas de matérias cognoscíveis de ofício.

Tendo em vista que não existe previsão legal desta defesa, logicamente inexistente um procedimento previsto a ser adotado, logo “não está sujeito a rigor normativo” (FILHO, 2014, P. 667). Esta defesa é instrumentalizada na forma de uma simples petição, juntada no processo de execução fiscal.

Ressalta-se que ao ser apresentada a exceção é de praxe, observando o contraditório e a ampla defesa, intimar o Expecto, ou seja, o exequente, para se manifestar acerca da exceção de pré-executividade apresentada. Segundo Leonardo Munareto Bajerski (2014, p. 668), utilizando da conclusão de Freddie Didier Jr, diante da inexistência de prazo fixado, o juiz irá determinar, e em seu silêncio, valerá o prazo de 5 (cinco) dias para apresentação de manifestação do Excepto.

O ajuizamento desta exceção automaticamente impõe a obrigatoriedade da observância do contraditório, tendo em vista que o acolhimento da exceção de pré-executividade com a inobservância deste principio, implica em nulidade (CUNHA, 2013, p. 464).

Acerca da suspensão do feito executivo quando apresentada a exceção de pré-executividade, a doutrina e a jurisprudência vem discordando da pratica forense, tendo em vista que na pratica sustam-se os atos executivos, sendo determinado pelo juiz a manifestação do Excepto (BAJERSKI, 668-669). Entretanto, segundo Araken de Assis (2009, p. 1159) a marcha processual não deve ser travada com o oferecimento da exceção, tendo em vista que as causas de suspensão processual, em geral, encontram-se previstas taxativamente no art. 265 do CPC, e da execução especificamente, no art. 791 do CPC.

A apresentação desta defesa não possui previsão legal, porém o enunciado da súmula 393 do STJ avança no reconhecimento da exceção de pré-executividade, tornando admissível tal defesa na execução fiscal em matérias a serem conhecidas de ofício e que não necessitem de dilação probatória, conforme segue:

Súmula nº 393 do STJ

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

4.2 Matérias a serem arguidas

As proibições contidas na Lei 6.830/80 acerca dos embargos à execução fiscal também se aplicam em sede de exceção de pré-executividade tendo em vista que está é uma ação mais estreita que a ação típica da execução fiscal (BAJERSKI, p.665).

A doutrina e a jurisprudência se responsabilizaram em estabelecer quais matérias podem ser arguidas, tendo inicialmente referendado a ausência de pressupostos processuais e condições da ação. Para que o processo se inicie corretamente deve “preencher requisitos, para que possa ter um desenvolvimento regular e válido” (GONÇALVES, 2011, p. 157).

Em decisão colacionada por Geraldo Batista da Silva Júnior (2004, p. 23), torna-se claro que a esta espécie de defesa relacionava-se apenas as matérias seguintes:

Execução – Exceção de Pré-executividade – Para ter direito aos honorários advocatícios resultantes da sucumbência, não é necessário que a defesa oposta pelo devedor em execução contra si proposta seja necessariamente articulada por via de embargos. **São eles também devidos quando, em determinadas situações, como aquelas em que se discutem questões atinentes à admissibilidade do processo de execução e que se relacionam com os pressupostos processuais e condições da ação, essa mesma defesa prévia é feita via de exceção de pré-executividade nos próprios autos da ação.** (Ap. s/Ver. 475.060-00/3, 7.^a Câ., j. 4/3/1997, rel. Juiz Oscar Feltrin, RT 740/351).(sem grifo no original)

Logo a gênese desta defesa foi à comunicação ao juízo acerca da existência de algum vício no processo (BAJERSKI, 2014, p. 661).

Segundo Marcus Vinicius Rios Gonçalves (2011, p. 157):

As condições são os requisitos necessários para que exista a ação, sem a qual não se tem o direito à resposta de mérito. E os pressupostos processuais são os requisitos para que haja um processo válido e regular, sem o qual também o processo não chega a bom termo, e o juiz não pode emitir o provimento.

O art. 267 do CPC prevê as causas de extinção do processo sem resolução do mérito, onde estão elencados os pressupostos processuais e condições da ação. O inciso IV conceitua os pressupostos processuais como sendo de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo, e em seu inciso VI, sendo as condições da ação a legitimidade das partes, interesse processual e possibilidade jurídica.

Destaca-se que “tal como as condições da ação, os pressupostos processuais constituem matéria de ordem pública, que deve ser examinada pelo juiz de ofício” (GONÇALVES, 2011, p. 158).

São condições da ação a legitimidade das partes para que se façam presentes em juízo, em nome próprio; o interesse em agir, que entende-se pela utilidade e pelo binômio necessidade/adequação; e a possibilidade jurídica do pedido, que compreende a viabilidade do direito requerido.

Os pressupostos subdividem-se em : de validade e de existência processual, sendo os de validade cuja ausência geraria esse vício, e os de existência os indispensáveis para que o processo seja válido (GONÇALVES, 2011, p. 160-161). Estes pressupostos processuais são os analisados como requisitos de admissibilidade processual, no ingresso da ação.

Como exemplos de pressupostos processuais de existência pode-se citar: a existência de jurisdição, ou seja, atos praticados por um juiz togado competente; existência da demanda, ou seja, a parte autora deve ingressar com a demanda, dada a inercia da jurisdição, devendo ser decidido apenas aquilo que foi requerido; Capacidade Postulatória, que é o poder de representação em juízo; citação do réu; entre outros (GONÇALVES, 2011, p. 161).

Como pressupostos de validade pode-se citar: a petição inicial apta; juiz competente, onde se subdividem em competência absoluta e relativa; juiz imparcial, ou seja, serão analisadas as causas de suspeição e impedimento; Capacidade.

Acerca dos pressupostos processuais de validade ainda existem os de validade negativo, que não podem estar presentes, como por exemplo, a litispendência, a coisa julgada, perempção e o compromisso arbitral.

Nesse sentido, temos a lição de Alexandre de Freitas Câmara (2007, p.453) sobre a matéria, *in verbis*:

Através da “exceção de pré-executividade” poderá o executado alegar qualquer matéria de ordem pública, ligada à admissibilidade da demanda, e que poderá – em razão desta natureza – ser conhecida de ofício pelo juízo da execução. Assim, por exemplo, é possível a alegação, através da “exceção de pré-executividade” da falta de algumas das “condições da ação” e as referentes à legitimidade das partes e à possibilidade jurídica da demanda, ou de algum pressuposto processual.

Como visto, inicialmente eram alegadas apenas matérias atinentes aos pressupostos processuais e condições da ação, entretanto logo, este rol fora aumentando paulatinamente.

Havia dúvidas acerca da possibilidade de analisar as alegações de prescrição e decadência sem garantia do juízo, entretanto, esta dúvida desapareceu após o acréscimo do §4, ao art. 40 da LEF, pela Lei 11.051/2004, permitindo ao juiz reconhecer de ofício a prescrição, após a oitiva da Fazenda exequente (CHIMENTI, 2008, p.203).

Observa-se que o STJ em 2005, posicionou-se no sentido do cabimento da exceção de pré-executividade quando verificada a prescrição, conforme segue ementa do EREsp 388000 / RS:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIO. PRECEDENTES. EMBARGOS CONHECIDOS E DESPROVIDOS. 1. É possível que em exceção de pré-executividade seja alegada a ocorrência da prescrição dos créditos executados, desde que a matéria tenha sido aventada pela parte, e que não haja a necessidade de dilação probatória. 2. Consoante informa a jurisprudência da Corte essa

autorização se evidencia de justiça e de direito, porquanto a adoção de juízo diverso, de não cabimento do exame de prescrição em sede de exceção pré-executividade, resulta em desnecessário e indevido ônus ao contribuinte, que será compelido ao exercício dos embargos do devedor e ao oferecimento da garantia, que muitas vezes não possui. 3. Embargos de divergências conhecidos e desprovidos.(STJ , Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 16/03/2005, CE - CORTE ESPECIAL)

Em julgado de 2008, demonstrou-se claramente que estava ocorrendo uma ampliação das matérias passíveis de serem arguidas, conforme segue AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.060.318 - SC (2008/0115864-8) :

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADMISSIBILIDADE. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ. **1. A exceção de pré-executividade é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva. 2. O espectro das matérias suscetíveis através da exceção tem sido ampliado por força da exegese jurisprudencial mais recente, admitindo-se a arguição de prescrição e decadência, desde que não demande dilação probatória (exceção secundum eventus probationis). 3. O Tribunal de origem, in casu, assentou que: (fls. 159) “Para que a exceção de pré-executividade possa ser admitida, é indispensável que o vício indicado apresente-se com tal evidência a ponto de justificar o seu reconhecimento de plano pelo juízo, sendo desnecessária qualquer dilação probatória. O acolhimento da exceção, portanto, depende de que as alegações formuladas pela parte sejam averiguáveis de plano, completamente provadas, praticamente inquestionáveis. Qualquer consideração ou análise mais aprofundada impede o manejo desse incidente. Nesse sentido, a pacífica jurisprudência (...) Ademais, cumpre gizar que as questões da nulidade da CDA e ausência de notificação no processo administrativo não dispensam a dilação probatória, mostrando-se, assim, inviável de ser apreciada na via eleita (...). 4. A aferição de necessidade ou não de dilação probatória, inviabilizadora da utilização da exceção de pré-executividade, demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindivível ao STJ, em sede de Recurso Especial, ante a incidência da Súmula 7/STJ 5. A inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida que contenha todas as exigências legais, inclusive, a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária. Inteligência dos arts. 202 e 203 do CTN e 2º, §§ 5º e 6º da Lei n.º 6.830/80. 6. A finalidade dessa regra de constituição do título é**

atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias. 7. A verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial, ante a incidência da Súmula 07/STJ. 8. Agravo regimental desprovido(STJ , Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 02/12/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA)(BRASIL, 2008, sem grifo no original)

Observa-se que as alegações de prescrição e decadência, não são causas de extinção processual sem resolução do mérito, ou seja, não são condições da ação ou mesmo pressuposto processual, sendo uma prejudicial de mérito, portando gerando a extinção com resolução do mérito. Por envolver a análise de mérito, o seu exame partia da condicionante do juízo seguro (CHIMENTI, 2008, p. 203).

Apesar de sempre abordar "questões de ordem pública", consideravam-se apenas os pressupostos processuais e as condições da ação, excluindo outras questões de ordem pública como a prescrição, por exemplo. Portanto, com o tempo abarcou-se todas as matérias de ordem pública efetivamente, incluindo as nulidades absolutas.

Theotonio Negrão (2004, p. 184- 197) identifica as nulidades absolutas seguintes: 1 - autorização ou outorga necessária do cônjuge, não suprida pelo juiz; 2- incapacidade processual ou a irregularidade da representação, não suprida pelo autor; 3- falta de intimação do Ministério Público, quando obrigatória; 4- declaração de incompetência absoluta; 5- nulidade de citação no rito de conhecimento; 6- nulidade da intimação, na qual constem os nomes das partes e de seus advogados, suficientes para sua identificação; 7- nulidade do processo por ausência do *Parquet*, quando deva intervir no feito; 8- menção conjunta às nulidades de citações e às intimações, quando feitas sem observância das prescrições legais; 9- hipóteses de nulidade da execução, se o título executivo extrajudicial não corresponder à obrigação certa, líquida e exigível – art. 586, se o devedor não for regularmente citado, e se instaurada antes de se verificar a condição ou de ocorrido o termo, nos casos do art. 572; e 10 - ao tratar dos feitos de jurisdição voluntária, regula que serão citados, sob pena de nulidade, todos os interessados, bem como o Ministério Público.

Esta defesa passou a se presta para provocar o magistrado a se pronunciar sobre questões que, a rigor, não necessitariam de alegação das partes, isto é, sobre as questões chamadas “cognoscíveis de ofício”, as matérias ditas de ordem pública.

Apenas as matérias de ordem pública poderiam ser arguidas através deste instrumento, porém com o tempo a doutrina e a jurisprudência, responsáveis por delimitar o tema, expandiram exponencialmente este limite, passando a ser admitida qualquer alegação cabível em sede de embargos que não necessite de dilação probatória.

A alegação da suspensão da exigibilidade do crédito tributário é largamente utilizada atualmente, tendo em vista que, se o crédito encontra-se suspenso por qualquer das situações contidas no art.151 do CTN, não poderia o fisco ter iniciado o processo de execução fiscal. São causas de suspensão da exigibilidade:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - moratória;
- II - o depósito do seu montante integral;
- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
- V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Está hipótese é admitida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, sendo inclusive condenado o Fisco por litigância de má-fé, dada a inobservância da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme segue REEX 05001458720088260270 SP 0500145-87.2008.8.26.0270:

REEXAME NECESSÁRIO Exceção de pré-executividade em execução fiscal, relativa a IPTU Sentença de extinção da ação de execução fiscal, com condenação ao pagamento de honorários advocatícios no percentual de 15% sobre o valor da causa e em litigância de má-fé, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante o depósito do valor e a concessão de liminar em ações cautelares Extinção mantida Precedentes. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ Condenação ao pagamento de 1º(um por cento) sobre o valor atualizado da causa - Dolo não configurado e nem demonstrado o prejuízo Afastamento Precedentes. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

Condenação ao pagamento de 15% (quinze por cento) do valor da causa - Arbitramento excessivo, considerando tratar-se de exceção de pré-executividade, sem fase instrutória e o valor atribuído à causa de R\$ 635.988,18 Redução para R\$15.000,00 (quinze mil reais) - Reexame necessário provido em parte. (TJ-SP - REEX: 05001458720088260270 SP 0500145-87.2008.8.26.0270, Relator: Osvaldo Capraro, Data de Julgamento: 22/05/2014, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 26/05/2014)

Pode ser alegada imunidade tributária, quando está independa de dilação probatória, conforme segue, entendimento jurisprudencial, AgRg no AREsp 12591 RJ 2011/0114814-3:

AGRAVO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO.EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIADESNECESSÁRIA. - Conforme jurisprudência assente nesta Corte, possível a arguição de imunidade tributária incidente em exceção de pré-executividade nas hipóteses em que ela é comprovada de plano, sem necessidade de dilação probatória. - Ainda que já realizada a penhora, pode o executado suscitar matérias passíveis de serem conhecidas de ofício pelo juiz por meio da exceção de pré-executividade (Precedentes do STJ).Agravo regimental improvido.(STJ , Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 06/03/2012, T2 - SEGUNDA TURMA)

José Eduardo Soares Melo (2009, p.351), ressalta algumas questões admitidas pelo STJ, como por exemplo, a irresponsabilidade do inventariante pelos tributos devidos pelo espólio, conforme REsp 371.460-RS- 1ª T. Rel. Min. José Delgado – J. 5.2.02 – DJU 18.3.02, p.188; e EREsp 614.272/SP – 1ª Seção – Rel, Min. Castro Meira, DJ 6.06.05.

Também se admite a alegação de Inconstitucionalidade do tributo, tipicamente alegada por meio de Ação Anulatória de débito fiscal, bastando para tanto possuir prova pré-constituída, conforme segue entendimento do STJ, REsp 1406511 BA 2013/0327035-8:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TESE DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI QUE INSTITUIU ALÍQUOTA DE TRIBUTOS MUNICIPAIS. MATÉRIA COGNOSCÍVEL DE OFÍCIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. 1. Admite-se a exceção de pré-executividade nos casos em que a matéria alegada pelo executado poderia ser conhecida de ofício pelo

juiz, desde que tal apreciação independa de qualquer dilação probatória. 2. A exceção de pré-executividade é compatível com o caso específico em que o pedido envolve declaração de inconstitucionalidade de norma tributária. 3. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1406511 BA 2013/0327035-8, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 01/10/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/10/2013)

Pode também ser alegado a realização do pagamento, contanto que tal hipótese seja de percepção imediata (GOMES, 2011, p.89). Logo, a simples juntada do guia de recolhimento do tributo inscrito supre a necessidade de provar o alegado.

Percebe-se diante da realidade apresentada, que as matérias possíveis de serem alegadas em sede de exceção de pré-executividade são matérias que deveriam ser alegadas nos embargos à execução fiscal, entretanto, é extremamente vantajoso para o executado, apresentar a exceção de pré-executividade, por não dispendar qualquer custo ao excipiente.

Ademais, a jurisprudência vem manifestando-se acerca de questões que não seriam cabíveis em sede de exceção de pré-executividade, como se pode observar em decisão do STJ, Agravo Regimental no Agravo em recurso especial Nº 223.785 - PA (2012/0183136-2), inviabilizando a alegação de ilegitimidade passiva do sócio executado, tendo em vista a necessidade de prova para tal alegação:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. NOME NA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGÜIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RESP 1.110.925/SP, MEDIANTE A SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. Só é cabível exceção de pré-executividade quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal: a) que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e b) que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Primeira Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1.104.900, Min. Denise Arruda, DJe 01/04/2009), é inadmissível Exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. 3. A presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser

promovida no âmbito dos embargos à execução.⁴ Orientação reafirmada pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial 1.110.925/SP.⁵ Agravo regimental não provido, com aplicação de multa no percentual de 1% (um por cento) do valor da causa, com fundamento no artigo 557, § 2º, do CPC.(STJ , Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 04/12/2012, T1 - PRIMEIRA TURMA)

Como cediço, a constatação de alguns fatos podem vir a gerar o redirecionamento da ação para os sócios de uma empresa, como por exemplo, a dissolução irregular da mesma (BAJERSKI, 2014, p.666). Diante deste cenário, o executado não poderá alegar ilegitimidade passiva caso demande dilação probatória, embora seja uma condição da ação.

Qualquer matéria que demande dilação probatória não poderá ser arguida em sede de exceção de pré-executividade, portanto devendo o executado juntar aos autos toda documentação pertinente para sua alegação, caso contrário, correrá o risco de rejeição da exceção de pré-executividade. “Todo esse ônus é do excipiente, pois é ele quem tem que desconstituir a presunção de liquidez e exigibilidade da certidão de dívida ativa” (BAJERSKI, 2014, p.667).

Leonardo Carneiro da Cunha (2013, p.462), explica que “na verdade o que tem servido de critério para admitir-se a objeção ou exceção de pré-executividade é a verificação ou não de prova pré-constituída”. Portanto, o requisito indispensável para a apresentação da exceção de pré-executividade é a comprovação de plano, tendo em vista que, mesmo que esteja presente alguma matéria de ordem pública passível de ser arguida, se o executado necessitar de dilação probatória, será rejeitada. Se o excepto requerer a juntada do processo administrativo pelo fisco, a exceção será rejeitada, pois o devedor possui amplo acesso ao mesmo, podendo requerer copia e junta-la a defesa.

Ainda convém destacar, que se o executado não oferecer os embargos à execução, poderá o mesmo apresentar a exceção de pré-executividade para matérias que não foram alcançadas pela preclusão, como as de ordem pública. (CUNHA, 2013, p.465)

Embora este instituto tenha nascido para assegurar ao devedor o principio da efetividade, não pode ser esquecido que o executado, antes mesmo de ser proposta a execução fiscal, possui ampla defesa no processo administrativo. Logo o

devedor possui plena participação neste processo de constituição, podendo “assegurar na esfera administrativa, colaborando, pois, para a criação de um título executivo sem nenhuma mácula” (BAJERSKI, 2014, p.663).

Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p.254), afirma que o processo de execução não comporta, inicialmente, discussões acerca da validade e da existência do crédito executado, buscando apenas o adimplemento e os meios que possam ser utilizados para este fim. Para este mesmo doutrinador, “admitir a plena discussão a respeito da própria quantia executada nos autos da execução, implica torna sem sentido a própria divisão entre as espécies de processo e de tutela jurisdicional”.

Por causa do inadimplemento da obrigação o exequente se viu obrigado de valer-se da execução fiscal, estando, portanto, em mora o devedor da obrigação. Ressalta-se que ainda existem títulos cuja criação inicia-se através do devedor, por meio do lançamento por homologação, como o Imposto de Renda (IR), Imposto de Produto Industrializado (IPI), Imposto sobre circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), entre outros (BAJERSKI, 2014, p.664).

“O STJ tem decidido constantemente que ‘excepcionalmente’ admite-se a exceção de pré-executividade” (VASCONCELOS, 2004, p.113), entretanto esta excepcionalidade vem sendo mitigada e hoje se tornou a regra, retirando grande parte da executividade e da efetividade que objetivava a execução fiscal (BAJERSKI, 2014, p.564).

Como visto anteriormente no capítulo “embargos à execução”, a garantia do juízo é mitigada, e dependendo da situação financeira do executado, poderá ser apresentada sem esta garantia, ou mesmo parcialmente garantido, assim, “não nos parece que a execução se deva transformar em palco para discussões relacionadas a aspectos de fato” (SEGUNDO, 2015, p. 257).

Ademais, devem ser analisadas com a devida cautela as alegações em sede de exceção de pré-executividade, com vistas a evitar que se esvazie o instrumento dos embargos à execução.

5 CONCLUSÃO

A lei de execução fiscal fora criada com o intuito de viabilizar a plena execução do crédito constituído e inscrito em dívida ativa, criando um meio célere para a arrecadação do montante que lhe é devido.

Embora para muitos o Estado possua privilégios excessivos e maiores meios de manter-se, o executado não fora negligenciado sem meios de defender-se concretamente, sendo previsto legalmente os embargos à execução fiscal, abarcando uma enorme gama de matérias. Observa-se que a Lei de execução fiscal fixou como requisito de admissibilidade dos embargos à garantia do juízo, mantida mesmo após a modificação do artigo que previa tal garantia no CPC, por conta da LEF ser uma lei específica.

Entretanto, esta garantia exigida para apresentação dos embargos não inviabilizou a defesa do executado, tendo os advogados junto com a jurisprudência criado outra defesa, a exceção de pré-executividade, possibilitando ao Executado, defender-se de todas as matérias possíveis de serem alegadas em sede de embargos, desde que possuindo provas pré-constituídas.

Os embargos à execução deverão ser apresentados após a garantia do juízo e poderão ser arguidas quaisquer questões, com exceção da reconvenção, desde o excesso da execução até a ilegalidade do tributo cobrado, assemelhando-se a Ação Anulatória. A exceção de pré-executividade, poderá versar sobre os mesmo assuntos, desde que o excipiente possa provar de plano o alegado.

Observa-se que diante da ausência de previsão legal e do avanço jurisprudencial, a exceção de pré-executividade tomou dimensões maiores do que o inicialmente idealizado, sendo utilizado de forma indiscriminada, substituindo a defesa prevista legalmente.

Um dos intuitos do legislador ao criar a LEF, diante da leitura do texto legal, fora da apresentação de defesa pelo executado apenas após garantir ao fisco o débito executado, logo, com essa substituição habitual pela exceção, esta necessidade de garantia vem se perdendo.

Por óbvio, o executado querendo oferecer defesa, não irá garantir primeiramente o juízo, dada a possibilidade de apresentar a exceção caso possua provas robustas que possam consubstanciar suas alegações.

Apesar da necessidade de garantir ao executado a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, essa proteção exaustiva descaracteriza a essência da execução fiscal, tornando para muitos autores um processo de conhecimento dentro da execução, passível de ser discutido o título dentro do processo executivo, que teoricamente busca apenas viabilizar a satisfação do débito exequendo.

Resta, portanto, a busca do equilíbrio da balança da justiça, para que o Estado não se sobreponha, com a execução de títulos executivos nulos por nascença, observando a plena defesa do executado sem excessiva onerosidade, e ao mesmo tempo, não perca a característica fundamental da execução que é a satisfação do débito, e principalmente na execução fiscal, que possui mecanismos diretos para este objetivo.

Em algumas situações a exceção se manifesta como uma terceira chance para aquele que perdeu o prazo de apresentação da defesa dos embargos, e assim podendo arguir matérias de ordem pública, tal vantagem é imensa para o devedor, que mesmo deixando transcorrer o prazo sem qualquer manifestação no processo administrativo e perdendo o direito de apresentar embargos, ainda possa defender-se de matérias que gerariam a nulidade do título.

Observa-se que mesmo o executado sendo omissor, ainda possui meios de defender-se no processo, não restando argumentos para a ausência da observância do contraditório e ampla defesa na execução fiscal.

Portanto, utilizando com cautela a exceção, é ela um meio muito eficaz para a observância da justiça, entretanto, para evitar que se esvaziem os embargos à execução fiscal e a LEF perca sua razão de existir, deve ser criada pelo legislador um rol taxativo para a apresentação da exceção de pré-executividade, evitando que ela evolua para “embargos nos próprios autos”.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9 ed. São Paulo: Método. 2015

ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

BAJERSKI, Leonardo Munareto. Exceção de pré-executividade. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). **Execução fiscal aplicada**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2014

BATISTA JÚNIOR, Geraldo da Silva. **Exceção de pré-executividade: alcance e limites**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

BRASIL. **Lei Ordinária 4.320**, de 17 de março de 1964. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 17 Marc. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, de 25 de outubro de 1966. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. **Código de Processo Civil**, de 11 de janeiro de 1973. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 11 de jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. **Lei Ordinária 6.830**, de 22 de setembro de 1980. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 22 Set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. **Lei Ordinária 11.382** de 06 de dezembro de 2006. Palácio do Planalto, Brasília, DF, 06 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11382.htm>. Acesso em: 20 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargo à execução fiscal. Garantia de juízo. Recurso especial nº 1.437.078 - RS (2014/0042042-7). Requerente: Nelson de Lima Rodrigues. Requerido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Humberto Martins, 31 de março de 2014. **Jus Brasil**. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25024272/recurso-especial-resp-1437078-rs-2014-0042042-7-stj/inteiro-teor-25024273>>. Acesso em: 06 mar 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Compensação tributária pretérita alegada como matéria de defesa. REsp: 1271064 RS 2011/0188057-0. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: BERTÉ E COMPANHIA LTDA. Relator: Min. Humberto Martins, 14 de outubro de 2011. **Jus Brasil**. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21069734/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1271064-rs-2011-0188057-0-stj/inteiro-teor-21069735>>. Acesso em: 06 mar 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Honorários advocatícios de sucumbência. Título executivo judicial. Execução fiscal. Inadequação. REsp: 1126631 PR

2009/0042295-9. Relator: Hermam Benjamim, 13 de novembro de 2009. **Jus Brasil**. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5915476/recurso-especial-resp-1126631-pr-2009-0042295-9-stj>> Acesso em: 18 ago 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos à execução. Garantia do juízo. Recurso especial nº 1.225.743 - RS (2010/0227282-7). Recorrente: INSIDER 2 COMUNICAÇÕES S/C LTDA. Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Ministro Herman Benjamin, 16 de março de 2011. **Jus Brasil**. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18494966/recurso-especial-resp-1225743-rs-2010-0227282-7/inteiro-teor-18494967>>. Acesso em: 25 set 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos à execução. Garantia do juízo. REsp 1225743 RS 2010/0227282-7. Recorrente : INSIDER 2 COMUNICAÇÕES S/C LTDA, Recorrido: Município de Porto Alegre. Relator: Ministro Herman Benjamin, 22 de fevereiro de 2011. Jus Brasil. Disponível em : <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18494966/recurso-especial-resp-1225743-rs-2010-0227282-7/inteiro-teor-18494967>> . Acesso em : 19 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos à execução fiscal. Garantia do juízo. REsp: 1437078 RS 2014/0042042-7. Recorrente : Nelson de Lima Rodrigues. Recorrido : Fazenda Nacional. Relator: Ministro Humberto Martins, 25 de março de 2014. Jus Brasil. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25024272/recurso-especial-resp-1437078-rs-2014-0042042-7-stj/inteiro-teor-25024273>>, Acesso em: 19 out 2015.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Embargos à execução fiscal. Compensação. AgRg no REsp: 1271064 RS 2011/0188057-0. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: BERTÉ E COMPANHIA LTDA. Relator: Ministro Humberto Martins, 04 de outubro de 2011. Acesso em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21069734/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1271064-rs-2011-0188057-0-stj/inteiro-teor-21069735>>, Acesso em: 19 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Exceção de pré-executividade. Alegação de prescrição. EREsp 388000 / RS. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: Suzana Melo Rosi e Outro. Relator: Min. Ari Pargendler, 16 de março de 2005. **Jus Brasil**. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7184381/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-388000-rs-2002-0121272-1/certidao-de-julgamento-12922619>>. Acesso em: 12 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Exceção de pré-executividade. Imunidade tributária. AgRg no AREsp 12591 RJ 2011/0114814-3/ RJ. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Clube do Otimismo. Relator: Min. Cesar Asfor Rocha, 06 de março de 2012. **Jus Brasil**. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21426398/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-12591-rj-2011-0114814-3-stj/certidao-de-julgamento-21426401>>. Acesso em: 12 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ilegitimidade passiva arguida em exceção de pré-executividade. Inviabilidade. AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº

223.785 - PA (2012/0183136-2). Agravante: João José Figueiredo Souza. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 04 de dezembro de 2012. **Jus Brasil**. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23004777/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-223785-pa-2012-0183136-2-stj/inteiro-teor-23004778> >. Acesso em: 13 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Execução fiscal. Exceção de pré-executividade. AgRg no AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 1.060.318 - SC (2008/0115864-8). Agravante: Tendência assessoria Didático Pedagógica Ltda.. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Min. Luiz Fux, 02 de dezembro de 2008. **Jus Brasil**. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2352047/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-1060318-sc-2008-0115864-8/inteiro-teor-12222676> >. Acesso em: 13 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Execução fiscal. Tese de inconstitucionalidade da lei que instituiu. REsp 1406511 BA 2013/0327035-8 Recorrente: Antônio Fernandes de Almeida. Recorrido: Município de Salvador. Relatora: Min. Eliana Calmon, 01 de outubro de 2013. **Jus Brasil**. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24261515/recurso-especial-resp-1406511-ba-2013-0327035-8-stj/relatorio-e-voto-24261517> >. Acesso em: 13 out 2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Exceção de pré-executividade. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Litigância de má-fé. REEX 05001458720088260270 SP 0500145-87.2008.8.26.0270. Apelada: Maringa AS Cimento e Ferro Liga. Interessado: Prefeitura Municipal de Itapeva. Relatora: Osvaldo Capraro, 22 de maio de 2014. **Jus Brasil**. Disponível em: < <http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/121696141/reexame-necessario-reex-5001458720088260270-sp-0500145-8720088260270/inteiro-teor-121696151> >. Acesso em: 13 out 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Redirecionamento. Necessidade de dilação probatória. Exceção de pré-executividade. Impossibilidade. AgRg nos EDcl no AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 1.324.242 - RS (2010/0113366-0). Agravante: Henrique Bastos Abiatti. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Min. Cesar Asfor Rocha, 29 de maio de 2012. **Jus Brasil**. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21866112/agravo-regimental-nos-embargos-de-declaracao-no-agravo-de-instrumento-agrg-nos-edcl-no-ag-1324242-rs-2010-0113366-0-stj/inteiro-teor-21866113> >. Acesso em: 13 out 2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Previdenciária. Natureza Tributo. AI-AgR 658576 RS. Relator: Ricardo Lewandowsk, 19 de dezembro de 2007. **Jus Brasil**. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/754702/agregno-agravo-de-instrumento-ai-agr-658576-rs> >. Acesso em: 19 nov 2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Empréstimo Compulsório. RE 111954 PR. Relatora: Min. Oscar Correa, 24 de junho de 1988. **Jus Brasil**. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14675169/recurso-extraordinario-re-111954-pr> >. Acesso em: 19 nov 2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Custas judiciais e Emolumentos. Natureza Tributaria (Taxa).Relator: Min. Celso de Mello, 30 de maio de 1997..**Jus Brasil**. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/744865/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-1378-es>>. Acesso em: 19 de nov 2015

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Identidade de Objeto. Processo administrativo Fiscal. Questionamento da questão na via Judicial. Renuncia de recorrer na esfera administrativa. Relator: Min. Humberto Martins, 09 de março de 2015. **Jus Brasil**. Disponível em : <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178412820/agravo-regimental-nos-embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-agrg-nos-edcl-no-resp-1490614-rs-2014-0273834-2>>. Acesso em: 24 nov 2015.

CÂMARA, Alexandre de Freitas. **Lições de direito processual civil**. 14.ed. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2007.v.2.

CHIMENTI, Ricardo Cunha, et al. **Lei de execução fiscal comentada e anotada**.5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CHUCRI, Augusto Newton. Dos embargos à execução fiscal. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord). **Execução fiscal aplicada**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2014

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

DIDIER JR, Freddie, et al. **Curso de direito processual civil - execução**.6. ed. Salvador: Juspodivm. 2014.v.5.

GALVÃO, Rosana Jezler. Dos embargos à execução fiscal. In: GUIMARÃES, Cristiane Santana (Coord.). **Comentários à lei de execução fiscal: Uma visão dos Procuradores do Estado da Bahia**. Salvador: Literatura Brasileira, 2011.

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do título executivo. In: FILHO, João Aurino de Melo (Coord.) **Execução fiscal aplicada**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2014

GOMES, Juliana Brites. **Exceção de pré-executividade em execução fiscal**: visão jurisprudencial acerca de alguns temas. Revista CEJ, Brasília, Ano XV, n.54, p. 88-99, jul./set.2011.

GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. **Direito processual civil esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Leonardo. **Exceção de pré-executividade**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). Problemas de processo judicial tributário. São Paulo: Dialética, 2000.

MELO José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009.

MOURA, Leonardo Vila Nova de, et al. **Estudo objetivo de execução fiscal**. Olinda: Livro Rápido, 2014.

NEGRÃO, Theotonio. **Código de processo civil e legislação processual em vigor**. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

PRATT, Carmen Lais Oliveira. **Dívida Ativa**. In: GUIMARÃES, Cristiane Santana(Coord.).**Comentários à Lei de Execução Fiscal: Um visão dos Procuradores do Estado da Bahia**. Salvador: Literatura Brasileira, 2011.

PORTO, Éderson Garin. **Manual da execução fiscal**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ROCHA, Sergio Andre. **Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**. 4 Ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

SANDRI, Marcos Paulo. Citação do réu na execução fiscal. In: **FILHO, João Aurino de Melo Filho (Coord.). Execução fiscal aplicada**. 3.ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

SANTOS, Lucas Freitas dos. **A Garantia de Juízo nos embargos à execução Fiscal – Inaplicabilidade da nova redação do art. 736 do Código de Processo Civil Brasileiro**. 2013. 72 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande Do Sul- UFRGS, Porto Alegre, 2013.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015.

VASCONCELOS, Fernando Antônio de. **Da precariedade da defesa nos embargos à execução fiscal**. Revista Eletrônica PrimaFacie, UFPB. Volume 3, nº5, p. 101-124,2004.