

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PRIVADO E PROCESSO CIVIL**

EDUARDA HOFFMANN FIGUEIREDO

**A GARANTIA DO JUÍZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: argumentos favoráveis e desfavoráveis**

Porto Alegre

2017

EDUARDA HOFFMANN FIGUEIREDO

**A GARANTIA DO JUÍZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: argumentos favoráveis e desfavoráveis**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Privado e Processo Civil da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Luís Wetzel de Mattos

Porto Alegre

2017

EDUARDA HOFFMANN FIGUEIREDO

**A GARANTIA DO JUÍZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: argumentos favoráveis e desfavoráveis**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Privado e Processo Civil da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Luís Wetzel de Mattos

Banca examinadora

Professor Doutor Sérgio Luís Wetzel de Mattos
(orientador)

Professor Doutor Daniel Mitidiero

Professor Doutor Eduardo Kochenborger Scarparo

Porto Alegre

2017

AGRADECIMENTOS

Com imensa gratidão aos meus pais que, com todo amor, têm batalhado de sol a sol para proporcionar a mim e à minha irmã a melhor educação possível; agradeço a eles, ainda, por terem me encorajado em todos os objetivos aos quais me propus; à minha irmã, que sempre esteve ao meu lado, por todo apoio e companheirismo.

Aos demais familiares, agradeço por terem compreendido minha ausência, em especial neste último semestre, e por terem sempre me apoiado na realização dos meus sonhos.

Às amigas que cultivo desde a infância, também por terem compreendido a minha ausência durante essa etapa da minha vida, mas especialmente pelo incentivo, pelo carinho e pelas boas lembranças.

Àquelas que foram minhas companheiras de jornada nesta faculdade: Amanda A., Emanuelle e Amanda S., por desfrutarem comigo de todas as alegrias e angústias.

À Defensora Pública Daniela Hidalgo, por quem nutri inestimável admiração durante o meu estágio na Defensoria Pública, agradeço por todos os ensinamentos.

Por fim, agradeço com especial admiração, ao meu orientador, Professor Sérgio Mattos, pela disponibilidade e auxílio, não apenas neste trabalho, como também em outras pesquisas desenvolvidas durante a graduação.

RESUMO

O presente trabalho tem como problemática central a análise da garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal, e se esta subsiste, ou não, à luz da Constituição Federal de 1988 e do Código de Processo Civil de 2015. Para melhor compreender o tema, divide-se o trabalho em argumentos favoráveis e desfavoráveis à exigência de garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal. Na primeira parte do trabalho é observado o conflito normativo entre as Leis nº 6.830/80 e 13.105/15 e a subsidiariedade que o Código de Processo Civil possui em relação à Lei de Execução Fiscal. Posteriormente, observa-se a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes em favor do Fisco, seguindo-se do exame de outros meios de defesa a que o executado pode lançar mão. Ainda, faz-se uma análise sobre a constitucionalidade do art. 16, §1º, da LEF. Na segunda parte do trabalho, parte-se para o contraponto dos primeiros argumentos, com a análise do contexto histórico- normativo em que surgiu a Lei de Execução Fiscal e a possibilidade de aplicação do art. 914 do CPC/15 à execução fiscal. Posteriormente, analisa-se a aplicação da Teoria do Diálogo das fontes em favor do contribuinte. Ainda, verificam-se as prováveis limitações da defesa exercida por meio de exceção de pré-executividade e ações autônomas. Por último, na esteira dos direitos fundamentais do contribuinte, analisa-se a possível inconstitucionalidade do art. 16, §1º da LEF.

Palavras-chave: **Garantia do juízo. Embargos à execução fiscal. Código de Processo Civil de 2015. Lei de Execução Fiscal.**

ABSTRACT

The main issue of this paper is to analyze the assurance of the judgment to oppose the trade embargos of fiscal execution, and if it remains with the advent of the Federal Constitution of 1988 and the Civil Procedure Code of 2015. To better comprehend the theme, this paper arguments are divided into pros and cons of the requirement of assurance by the Judge to oppose embargos to the fiscal execution. In the first segment of the paper, the normative conflict between Law 6.380/80 and Law 13.105/15 can be observed. In addition, the subsidiarity that the Civil Procedure Code has in relation to the Fiscal Execution Law can also be noticed in this section of the paper. Furthermore, it has been observed the application of the Theory of the Sources' Dialogue in favor of taxation authorities, followed by the examination of other means of defense which can be used by the executor. Also, a constitutionality analysis of the Article 16, §1° of the Fiscal Execution Law is made. The paper` second part starts with the counterpoint of the first arguments, with the analysis of the historical-normative context in which the Fiscal Execution Law arose, and the possibility of applying the art. 914 of the Civil Procedure Code for the taxation. Subsequently, the application of the Theory of the Sources' Dialogue in favor of the taxpayer was examined. Moreover, the presumable limitations of the defense, executed by "exceção de pré-executividade" and autonomous actions, have also been analyzed. Lastly, based on the fundamental rights of the taxpayer, the possible unconstitutionality of the Article 16 §1° of the Fiscal Execution Law was evaluated.

Keywords: Assurance of the Judgment. Embargos to the Fiscal Execution. Civil Procedure Code of 2015. Fiscal Execution Law.

SIGLAS E ABREVIATURAS

art.- artigo

CDA- Certidão de Dívida Ativa

CPC/1973 - Código de Processo Civil de 1973

CPC/2015 - Código de Processo Civil de 2015

CTN - Código Tributário Nacional

Ed. - Edição ou Editor

LEF - Lei de Execução Fiscal

n° - número

p. - página

PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PRFN – Procuradoria Regional da Fazenda Nacional

RE - Recurso Extraordinário

REsp - Recurso Especial

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

Vol. ou v. - Volume

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À EXIGÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	13
1.1. Do conflito normativo entre as Leis nº 6.830/80 e nº 13.105/15 e da prevalência da Lei Especial	14
1.2. Da subsidiariedade do Código de Processo Civil em relação à Lei de Execução Fiscal	20
1.3. Da aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes em favor da Fazenda Pública	22
1.4. Da possibilidade de defesa por meio de exceção de pré-executividade e ações autônomas	26
1.5. Da Constitucionalidade do art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal	31
2. ARGUMENTOS DESFAVORÁVEIS À EXIGÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	38
2.1. Da garantia do Juízo segundo o Contexto Histórico-Normativo.....	38
2.2. Da aplicabilidade do art. 914 do Código de Processo Civil à Execução Fiscal.....	41
2.3. Da aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes em favor do contribuinte	47
2.4. Da dispensa de Garantia do Juízo diante da completa ausência de bens penhoráveis.....	50
2.5. Da limitação de defesa por meio de Exceção de Pré-Executividade e Ações Autônomas	55
2.6. Do respeito aos Direitos Fundamentais do contribuinte	58
2.7. Da inconstitucionalidade do art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal	63
2.7.1. A inconstitucionalidade da exigência de garantia do juízo sob o prisma dos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, acesso à justiça e isonomia	65
2.7.2. Análise da inconstitucionalidade do art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal em analogia às Súmulas Vinculantes nº 28 e nº 21	70
CONCLUSÃO	76
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

INTRODUÇÃO

No ordenamento jurídico brasileiro, a cobrança de Dívida Ativa da Fazenda Pública (União, estados, Distrito Federal, municípios e respectivas autarquias) é regida pela Lei nº 6.830/80 - Lei de Execução Fiscal. A LEF prevê um procedimento especial às execuções fiscais, sendo aplicável subsidiariamente o Código de Processo Civil - Lei nº 13.105/15.

Dentre os dispositivos da Lei de Execução Fiscal, há um que merece destaque, por dificultar a oposição dos embargos à execução fiscal, que é o meio tradicional de defesa previsto na LEF para a oposição do executado às pretensões executivas da Fazenda. Trata-se do artigo 16, §1º da LEF, que prevê a exigência de garantia do juízo para a admissibilidade dos embargos à execução. Em outras palavras, para que o executado possa se defender da pretensão executiva da Fazenda Pública, segundo o referido dispositivo legal, necessariamente terá que garantir o juízo por meio de penhora, depósito em dinheiro ou fiança bancária.

Cumprе ressaltar que após o advento da Lei de Execução Fiscal, importantes mudanças sobrevieram ao ordenamento jurídico brasileiro, dentre elas alterações no processo de execução regido pelo Código de Processo Civil, trazidas pela Lei nº 11.382/06. Especificamente quanto ao cabimento de embargos à execução, o executado passou a poder opor-se à pretensão executiva independentemente de estar seguro o juízo. O Novo Código de Processo Civil de 2015, que entrou em vigor em 18 de março de 2016, veio a consolidar essa alteração promovida pela Lei nº 11.382/06 no processo de execução. O novo sistema processual assentou em seu art. 914 a desnecessidade da garantia do juízo para oposição de embargos à execução. Anteriormente, no ano de 1988, tivemos o advento da Constituição da República, que trouxe em seu bojo verdadeiras garantias individuais, especialmente o direito à ampla defesa, contraditório, acesso à justiça e igualdade, presentes no art. 5º, e elevados à categoria de direitos fundamentais.

Nessa esteira, o presente trabalho se propõe a compreender se a exigência de garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal, prevista no art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal, subsiste ou não à luz da Constituição Federal de 1988 e do Código de Processo Civil de 2015.

O problema se apresenta na medida em que a Constituição Federal de 1988 conferiu a todos os indivíduos, direitos e garantias fundamentais, e o Código de Processo Civil de 2015 deixou de prever a necessidade de garantia do juízo para admissibilidade de embargos à execução civil. Nesse contexto, persiste o questionamento acerca da necessidade, ou não, da segurança do juízo prevista no art. 16, §1º da LEF, especialmente por que não há posicionamento do STF sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do dispositivo legal.

Para buscar resolver o problema, utilizou-se do método de pesquisa dialético, partindo de posições doutrinárias sobre os pontos estudados, bem como a coleta de jurisprudência, para melhor compreensão do posicionamento que prevalece, e da tendência dos tribunais. Especialmente, buscou-se a jurisprudência do STF, STJ, TJRS e TRF4, sem prejuízo de outras, do TRF2 e TRF5, quando pertinentes. Nota-se que alguns autores se debruçam mais especificamente sobre o tema da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, enquanto outros analisam de forma genérica as prerrogativas e benefícios da Fazenda Pública presentes na Lei especial. Por esse motivo, o trabalho conta com referências e posicionamentos específicos sobre a necessidade ou desnecessidade da garantia do juízo, como também posicionamentos da doutrina a respeito do procedimento especial para cobrança do crédito público de uma forma geral.

O presente trabalho está estruturado em dois grandes capítulos: argumentos favoráveis e argumentos desfavoráveis à exigência de garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal.

A primeira parte se desdobra em 5 (cinco) pontos favoráveis ao entendimento de que a garantia do juízo nos embargos à execução fiscal permanece presente em nosso ordenamento jurídico. Inicia-se com uma análise a respeito do conflito normativo estabelecido entre a Lei de Execução Fiscal (lei 6.830/80) e o Código de Processo Civil (Lei 13.105/15). Tendo analisado a solução de conflito entre as leis, trabalha-se com a subsidiariedade

que o Código de Processo Civil possui em relação à lei de execução fiscal, segundo o art. 1º da LEF. Por conseguinte, analisando Pareceres editados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, estudou-se a forma como a Instituição pretende aplicar a teoria do diálogo das fontes, a partir de uma interpretação sistemático-teleológica da existência da LEF, para justificar, quando favorável ao Fisco, a aplicação do CPC ao procedimento especial. Posteriormente, busca-se analisar os outros meios de defesa que o executado pode lançar mão, especialmente a exceção de pré-executividade e as ações autônomas, declaratória e anulatória. Como último argumento a favor da exigência de garantia do juízo para ajuizamento de embargos à execução fiscal, busca-se explorar a constitucionalidade do art. 16, § 1º da LEF, a partir da ideia de interesse público.

A segunda parte do trabalho examina 7 (sete) argumentos desfavoráveis à exigência de garantia do juízo. Primeiramente, busca-se realizar um breve histórico, analisando o contexto em que as disposições da Lei de Execução Fiscal foram redigidas. Logo após, parte-se para a análise da doutrina que entende aplicável o art. 914 do CPC à execução fiscal, assim como os pressupostos dos quais partem os autores para chegar ao entendimento de que, atualmente, não há razão para se sustentar a prevalência da exigência de garantia do juízo para admissibilidade dos embargos. Ainda neste ponto, é trazido o Projeto de Lei que visa a dispensar a exigência de garantia.

Em seguida, é feita a desconstrução da aplicação da teoria do diálogo das fontes em favor da Fazenda Pública, suscitando-se a aplicação em favor do contribuinte, para que não mais se exija a garantia do juízo no manejo dos embargos à execução. Posteriormente, analisou-se o entendimento a respeito da situação em que o executado não dispõe de quaisquer bens penhoráveis, e os argumentos que são utilizados para dispensar a garantia do juízo, nesses casos. Após, são analisadas as outras possíveis formas do executado opor-se à execução, e as limitações que a estes instrumentos são inerentes. Por fim, verifica-se que a exigência da garantia do juízo vai de encontro a muitos dos direitos fundamentais do contribuinte, e faz-se uma abordagem acerca da possível inconstitucionalidade do art. 16, § 1º da LEF, a partir de princípios constitucionais, como a ampla defesa e contraditório, acesso à justiça e

isonomia. Nesse ponto, analisa-se, ainda, a possível inconstitucionalidade do dispositivo legal em analogia às súmulas vinculantes nº 21 e 28.

Visto isso, há possibilidade de examinar com maior profundidade se a exigência de garantia do juízo é necessária para oposição de embargos à execução e se subsiste ou não no ordenamento jurídico, tendo em vista o entendimento doutrinário-jurisprudencial em que se assenta.

Dessa forma, o presente trabalho pretende questionar a manutenção do dispositivo legal no ordenamento jurídico brasileiro após o advento da Constituição Federal de 1988 e das reformas trazidas à execução com o Código de Processo Civil de 2015, assim como entender em que se fundamenta, ou não, a manutenção desse benefício que possui a Fazenda Pública, até os dias atuais.

1. ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À EXIGÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Constava no antigo art. 737¹ do Código de Processo Civil de 1973, em sua versão original, a exigência de prévia garantia do juízo para admissibilidade dos embargos à execução civil, o que foi mantido de maneira incólume pelo ordenamento jurídico brasileiro até a publicação da Lei nº 11.382 de 06 de dezembro de 2006, que veio a alterar a dinâmica do processo de execução civil, abolindo a necessidade de se assegurar o juízo como requisito prévio para a admissibilidade dos embargos.

A Lei nº 11.382/06 revogou o art. 737 e alterou o art. 736² do Código de Processo Civil de 1973, o qual passou a dispor que para a admissibilidade dos embargos à execução não mais seria necessária a prévia segurança do juízo. A partir de então, o executado poderia opor embargos à execução civil independentemente de penhora, depósito ou caução. O Novo Código de Processo Civil de 2015 manteve a redação do art. 736 do CPC/73 em seu atual art. 914, deixando de exigir a garantia do juízo para a oposição de embargos à execução, assim dispondo, *in verbis*:

Art. 914. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos.

§ 1º Os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças processuais relevantes, que poderão ser declaradas autênticas pelo próprio advogado, sob sua responsabilidade pessoal.

§ 2º Na execução por carta, os embargos serão oferecidos no juízo deprecante ou no juízo deprecado, mas a competência para julgá-los é do juízo deprecante, salvo se versarem unicamente sobre vícios ou defeitos da penhora, da avaliação ou da alienação dos bens efetuadas no juízo deprecado.³

Por outro lado, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, dispõe em seu art. 16, §1º:

¹ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília**, DF, 17 jan. 1973. “Art. 737. Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo: I - pela penhora, na execução por quantia certa; II - pelo depósito, na execução para entrega de coisa”.

² BRASIL. Lei 5.869/73. “Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos”.

³ BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília**, DF, 17 mar. 2015.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.⁴

Assim, apesar da mudança ocorrida na legislação infraconstitucional processual civil após a reforma parcial do CPC/73 e a superveniência do NCPC de 2015, a exigência de garantia do juízo foi mantida na Lei nº 6.830/80 como requisito para a admissibilidade dos embargos à execução fiscal. Remanesce, portanto, o questionamento: a exigência de garantia do juízo subsiste à luz do Novo Código de Processo Civil? Em outras palavras: a exigência de garantia do juízo continua a ser necessária ou a mudança introduzida no Novo Código de Processo Civil deveria se aplicar de imediato ao processo de execução fiscal, abolindo a exigência de prévia garantia do juízo nas execuções fiscais?

1.1. Do conflito normativo entre as Leis nº 6.830/80 e nº 13.105/15 e da prevalência da Lei Especial

A Lei nº 11.382/06 trouxe alterações para o processo de execução de um modo geral, regulado pelo Código de Processo Civil, à época de 1973. Tais alterações refletiram não só na execução civil, como também geraram dúvidas quanto a possíveis alterações no processo específico de execução fiscal. Um dos temas mais questionáveis que veio à tona quando ocorridas as mudanças, foi sobre o conteúdo e extensão do modificado art. 736 do Código de Processo Civil de 1973, atual art. 914 do Código de Processo Civil de 2015.

⁴ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980.**

O atual contexto normativo é o seguinte: segundo o art. 914 do CPC, norma geral em matéria de execução, desejando, o executado, opor embargos, não é mais requisito necessário a garantia do juízo; por outro lado, o regime especial da Lei de Execução Fiscal, prevê expressamente no art. 16, em seu parágrafo 1º, a obrigatoriedade de se garantir o juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal.

Desde logo, verifica-se que há uma antinomia entre as normas do Código de Processo Civil e da Lei de Execução Fiscal, do que se seguiram posicionamentos doutrinários distintos no tocante à solução do conflito entre elas. Conforme explicita James Marins, alguns autores entendem que a regra do CPC sobre a desnecessidade de garantia do juízo deve ser também aplicada à execução fiscal, em detrimento da norma específica. Por outro lado, há entendimento doutrinário no sentido de que deve prevalecer a autonomia da Lei de Execução Fiscal no tocante à necessidade de garantia do juízo.⁵

Para a melhor visualização do conflito em questão, o autor utiliza o seguinte quadro normativo, tratando também sobre o efeito suspensivo dos embargos, que a despeito de não ser o objeto central deste estudo, relaciona-se com o tema:

- i) A Lei nº 11.382/06 atribuiu nova redação ao art. 736 do Código de Processo Civil- que é lei geral em matéria executiva- inovando-a com o texto que segue: “o executado, independente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos”; na sequência, o art. 739-A, igualmente introduzido pela lei inovadora, prescreve que “os embargos do executado não terão efeito suspensivo”, enquanto que o parágrafo 1º deste mesmo dispositivo cria temperamento a esta nova regra ao dispor que “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”. Ou seja, no regime do CPC, modificado agora pela Lei nº 11.382/06, os embargos independem da garantia e não suspendem automaticamente a execução dos bens do devedor. Esta é a regra que vem sendo aplicada pelo STJ, equivocadamente, segundo nosso entendimento.
- ii) Em contrapartida a LEF-que é lei especial tributária- proíbe expressamente, no parágrafo 1º do seu art. 16, o afrontamento dos embargos à execução fiscal antes de garantido o juízo através de depósito, fiança bancária, ou penhora, prescrevendo que: “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”, e, subseqüentemente, contém a regra expressa no art. 19 que

⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 877.

somente permite o prosseguimento da execução sobre os bens que garantam o juízo nas hipóteses de “ausência de embargos” ou “rejeição” dos mesmos. Isto é, no regime da LEF a garantia do juízo é requisito para a propositura dos embargos e sua pendência suspende o prosseguimento da execução.⁶

A denominada antinomia, muito estudada por Norberto Bobbio, caracteriza-se pela situação das normas incompatíveis entre si, sendo uma tradicional dificuldade diante da qual se encontram os juristas de todos os tempos.⁷ Segundo Bobbio:

Como “antinomia” significa o encontro de duas proposições incompatíveis, que não podem ser ambas verdadeiras, e, com referência a um sistema normativo, o encontro de duas normas que não podem ser ambas aplicadas, a eliminação do inconveniente não poderá consistir em outra coisa senão na eliminação de uma das duas normas.⁸

Assim, é de suma importância identificar as antinomias; mas, para além disso, é fundamental que o intérprete possua meios para solucioná-las. As regras fundamentais para solucionar as antinomias são três: o critério cronológico, o critério hierárquico e o critério da especialidade.⁹

O critério cronológico, denominado *lex posterior*, é usado na solução do conflito quando duas normas são incompatíveis, prevalecendo a lei posterior: *lex posterior derogat priori*. Já o critério hierárquico, também chamado de *lex superior*, é usado quando duas normas apresentam incompatibilidade, prevalecendo a lei hierarquicamente superior, ou seja, *lex superior derogat inferior*. Quanto ao terceiro critério, *lex specialis*, tem-se a situação em que, quando uma lei geral e uma lei especial entram em conflito, é a especial que prevalece, pois *lex specialis derogat generali*.¹⁰ Sobre o tema, esclarecedoras são as palavras de Norberto Bobbio:

Quando se aplica o critério cronológico ou o hierárquico, tem-se geralmente a eliminação total de umas das duas normas. Diferentemente dos relacionamentos cronológico e hierárquico, que

⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 877-878.

⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon; prefácio de Celso Lafer; apresentação de Tercio Sampaio Ferraz Júnior. São Paulo: Edipro, 2011, p. 87.

⁸ *Ibid.*, p. 96.

⁹ *Ibid.*, p. 96.

¹⁰ *Ibid.*, p. 99.

não suscitam necessariamente situações antinômicas, o relacionamento de especialidade é necessariamente antinômico. O que significa que os dois primeiros critérios aplicam-se quando surge uma antinomia; o terceiro se aplica porque vem a existir uma antinomia.¹¹

No caso da antinomia entre a Lei de Execução Fiscal – Lei n° 6.830/1980 e o Código de Processo Civil – Lei n° 13.105/2015, ambas são leis ordinárias, não se podendo aplicar o critério hierárquico nessa comparação. Também se afasta o critério cronológico, pois ainda que a Lei n° 13.105/2015 seja mais recente que a Lei de Execução Fiscal, do que restaria revogado seu art. 16, §1º, observa-se que a Lei n° 6.830/1980 é mais antiga, mas norma especial. Nesse caso, não é cabível a utilização dos critérios ordinários para a solução da antinomia, tendo em vista o peculiar contexto normativo em que se encontra. Por conseguinte, fica estabelecido o conflito entre dois critérios, quais sejam, *lex posterior derogat legi priori* em oposição ao critério *lex specialis derogat legi generali*, ensejando uma antinomia de segundo grau.¹²

Para essa hipótese, em que colidem os critérios de especialidade e o cronológico, vale o metacritério segundo o qual a regra de especialidade prevalece sobre a regra cronológica – *lex posterior generalis non derogat priori specialis*.¹³ Sobre a antinomia de segundo grau entre o critério de especialidade e o cronológico, Bobbio faz a seguinte elucidação:

Esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma, aplicando o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi transmitida uma regra geral, que soa assim: *Lex posterior generalis non derogat priori specialis*. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio *lex posterior derogat priori*: esse princípio falha, não só quando a *lex posterior* é inferior, mas também quando é *generalis* (e a *lex prior* é *specialis*).¹⁴

¹¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon; prefácio de Celso Lafer; apresentação de Tercio Sampaio Ferraz Júnior. São Paulo: Edipro, 2011, p. 100.

¹² DINIZ, Maria Helena. **Teoria Geral do Direito Civil**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 90-91. No mesmo sentido, MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 780.

¹³ Ibid., p. 780.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon; prefácio de Celso Lafer; apresentação de Tercio Sampaio Ferraz Júnior. São Paulo: Edipro, 2011, p. 109-110.

Dessa forma, o advento da Lei nº 11.382/06 trouxe uma antinomia ao ordenamento jurídico quanto à dispensabilidade de garantia do juízo para oposição de embargos à execução, entrando em contradição com a determinação do art. 16, § 1º da Lei nº 6.830/80, que acabou se mantendo mesmo após a entrada em vigor do art. 914 do CPC/15. Com a aplicação dos critérios para a solução de antinomias, prevalece a lei especial anterior, Lei de Execução Fiscal sobre a lei geral posterior, Código de Processo Civil, significando que apesar da reforma havida na execução do Código de Processo Civil, os embargos à execução fiscal permanecem sob a disciplina da Lei de Execução Fiscal, sendo admitidos somente se garantido o juízo. Conforme afirmou Fábio Almeida Pita, “a sobrevivência da regra especial, portanto, parece não poder ser posta em dúvida”¹⁵.

Sob a vigência do CPC/73, a jurisprudência dominante entendia que, em havendo exigência expressa na Lei de Execução Fiscal sobre a obrigatoriedade de garantia do juízo para ajuizamento dos embargos à execução, não haveria como se entender pela aplicabilidade do art. 736 do CPC/73, em lugar do dispositivo legal previsto na lei especial:

PROCESSIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. AUSÊNCIA DE GARANTIA. POSSIBILIDADE. ART. 16, § 1º, DA LEI 6.830/80. PRINCÍPIOS. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. OFENSA. INEXISTÊNCIA. 1. Não há se falar em dispensa de garantia do juízo para a interposição de embargos à execução, ante a existência de norma específica sobre o assunto, art. 16, § 1º, da LEF. Incidente no caso o princípio da especialidade. 2. As alterações trazidas pela Lei nº 11.382, de 2006, não afetam o tema da garantia para oposição dos embargos à execução fiscal, porquanto as normas processuais são aplicadas apenas de forma subsidiária, não sendo o caso, já que há disposição expressa no § 1º do art. 16 da 6.830/80 no ponto. 3. No presente caso, conforme se observa dos autos, não houve garantia do juízo. 4. Inexistente qualquer ofensa aos postulados constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, porquanto atendidos os comandos legais aplicáveis às execuções fiscais. 5. A extinção dos embargos não impossibilita que, no futuro, em havendo penhora regular, possam ser interpostos novos embargos à execução pela ora embargante. Mesmo sem garantia a parte executada pode se valer da exceção de

¹⁵ PITA, Fábio Almeida. A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 169, p. 160-195, mar. 2009.

pré-executividade nos casos em que o manejo deste instituto seja conveniente, e ainda, de ação anulatória.¹⁶

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO INSUFICIENTE. OPOSIÇÃO DE EMBARGOS. MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA DA TESE DE QUE A PLENA SEGURANÇA DO JUÍZO PODE OCORRER POSTERIORMENTE. PREVALÊNCIA DO ART. 16, § 1º, DA LEF, COMO NORMA ESPECIAL, SOBRE A NORMA GERAL DO ART. 739-A DO CPC. ORIENTAÇÃO DO STJ. NEGATIVA DE SEGUIMENTO POR MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA (CPC, ART. 557, CAPUT).¹⁷

Nessa linha de raciocínio, também não seria aplicável o atual art. 914 do CPC/15 na oposição de embargos à execução fiscal, tendo em vista que veio a reproduzir o que já se encontrava previsto pelo art. 736 do CPC/73.

A questão já foi enfrentada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática dos recursos repetitivos, no Recurso Especial nº 1.272.827/PE, quando restou decidido:

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.¹⁸

Observa-se, neste ponto, que o STJ firmou este entendimento à época do CPC/73, e, atualmente, com o advento do CPC/15, continua a exigir a prévia garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal, conforme se depreende da decisão abaixo colacionada, publicada em 16 de junho de 2017:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. GARANTIA DO JUÍZO. NÃO COMPROVAÇÃO. IRRISORIEDADE. REEXAME DE PROVAS. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. 1. Conforme decidido pela Primeira Seção do STJ, em julgamento de recurso representativo da controvérsia (art. 543-C do CPC/1973), "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

¹⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. **Apelação Cível nº 50064316320134047112**. Relatora: Desembargadora Luciane Amaral Corrêa Munch. DJ: 10.12.2013.

¹⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Primeira Câmara Cível. **Agravo de Instrumento nº 70046035424**. Relator: Desembargador Irineu Mariani. DJ: 08.11.2011.

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial nº 1272827**. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 22.05.2013.

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" (REsp 1.272.827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 31/5/2013). Tal entendimento persiste após a entrada em vigor do art. 919 do CPC/2015. 2. In casu, o Tribunal a quo atestou que o valor penhorado é irrisório, pois "corresponde a aproximadamente 1% do valor do débito" (fl. 576), situação que não pode ser equiparada à de garantia insuficiente. Desse modo, rever o consignado pelo Tribunal de origem requer necessariamente revolvimento do conjunto fático-probatório (Súmula 7/STJ). 3. Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.¹⁹

Portanto, à luz do CPC/15, o entendimento do STJ continua sendo no sentido de exigir a garantia do juízo para ajuizamento de embargos à execução fiscal, em razão da especialidade do regime da Lei de Execução Fiscal que se manteve após a reforma do CPC/73 e após o advento do CPC/15.

1.2. Da subsidiariedade do Código de Processo Civil em relação à Lei de Execução Fiscal

O Código de Processo Civil – lei geral em matéria de execução – é aplicável subsidiariamente ao procedimento especial da Lei de Execução Fiscal, conforme dispõe o artigo 1º desta, *in verbis*:

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.

Por conseguinte, o artigo 914 do CPC, somente seria aplicável à execução fiscal se não houvesse dispositivo na lei especial, Lei de Execução fiscal, regulando especificamente o tema. Ocorre que a lei especial não é omissa quanto à exigência de garantia do juízo para oposição dos embargos à execução fiscal, tendo em vista o preceituado em seu art. 16, § 1º.

Assim, considerando a especialidade da Lei nº 6.830/80, não seria possível aplicar a lei geral para que se dispensasse a garantia do juízo na oposição dos embargos à execução, tendo em vista que o art. 736 do CPC/73, atual art. 914 do CPC não revogou o art. 16, §1º, da Lei nº 6.830/80. Este era o

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso Especial nº 1663742**. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJ: 16.06.2017.

entendimento de Humberto Theodoro Júnior a respeito do tema, na vigência do CPC/73:

Prevendo a Lei n. 6.830/80 que o procedimento especial nela instituído seria regido subsidiariamente pelo Código de Processo Civil, é claro que as inovações da Lei n. 11.382/2006 haveriam de alcançar a execução fiscal. Não, porém, com a força de revogar o que, explicitamente, se acha disposto na legislação especial. É preciso sempre ter presente que “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior” (Lei de Introdução, art. 2º, §2º).²⁰

Ademais, quisesse o legislador alterar a Lei de Execução Fiscal teria o feito de forma explícita. Assim, ainda que a execução fiscal seja subespécie de processo executivo, o diploma geral é aplicável somente subsidiariamente à Lei de Execução Fiscal, não sendo possível afirmar, em princípio, que o Código de Processo Civil de 2015 se impõe com força derogatória à lei especial. O Novo Código de Processo Civil deve ser aplicado de forma suplementar, como fonte geral de princípios, e deve servir de contrapeso aos excessos da execução fiscal que são cometidos em nome dos privilégios garantidos à Fazenda Pública. No entanto, não há de ser regra ab-rogatória.²¹

Do ponto de vista do autor Machado Segundo, a previsão expressa da lei especial acerca da exigibilidade de garantia do juízo para a admissibilidade dos embargos determina que não são aplicáveis à execução fiscal as alterações que sobrevieram com a Lei nº 11.382/06, uma vez que manifestamente contrárias à literalidade da norma do diploma especial.²²

Assim, se admissível que a Lei nº 11.382/06, com as alterações que trouxe, revogou automaticamente a exigência de garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal, prevista no §1º, artigo 16 da LEF, estar-se-ia ignorando o regime jurídico próprio ao qual pertencem as relações envolvendo a Fazenda Pública, em afronta ao art. 1º da Lei de Execução Fiscal, que prevê a aplicação somente subsidiária da legislação processual civil, o que, em última análise, seria violar a segurança jurídica nos processos

²⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 29.

²¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 879-880.

²² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 225.

que envolvem o interesse público, o qual a Fazenda representa, conforme aduz Aline Araújo:

Assim, se trouxéssemos a nova regra do art. 736 do CPC para o âmbito da Lei 6.830/80, admitindo a revogação do art. 16, encontraríamos problemas na aplicação de outros dispositivos, tal como o art. 8º da LEF-regra especial não atingida pelas modificações da regra geral (arts. 652 e 738, CPC), comprometendo a sistemática desta execução especial e ocasionando indiscutível insegurança jurídica na condução dos processos regidos por esta lei. Não é possível, depois de integrada a norma, ainda que genérica, a determinado corpo específico de regras, continuar tratando-a como uma simples regra geral, pois passou a fazer sentido dentro do contexto de outras regras especiais daquele regime jurídico que, juntas, passam a formar. Se assim não pensarmos, comprometeremos a interpretação sistemática das regras da execução fiscal.²³

Portanto, sob o ponto de vista da autora, se admitida fosse a aplicação da norma geral de admissibilidade dos embargos independentemente da garantia do juízo às execuções fiscais, haveria inversão dos propósitos da lei de execução fiscal, prejudicando o sistema da lei especial como um todo, que sempre prestigiou os interesses fazendários, na busca de facilitar a satisfação de seu crédito.²⁴

1.3. Da aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes em favor da Fazenda Pública

Diante das alterações promovidas pela Lei nº 11.382/06 no Código de Processo Civil de 1973, a sistemática do processo de execução comum passou a contar com maiores vantagens ao credor do que a execução fiscal oferece à Fazenda Pública. Isso porque, desde que o CPC/73 foi alterado pela Lei nº 11.382/06, bem como no CPC/15, a oposição de embargos não mais tem o condão de suspender o curso do processo de execução, senão com o preenchimento de determinados requisitos legais, presentes no art. 919 do CPC/15²⁵. Assim, na execução regulada pelo atual Código de Processo Civil

²³ ARAÚJO, Aline; GABURRI, Fernando (coord.). **A Fazenda Pública à Luz da Atual jurisprudência dos Tribunais Brasileiros**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 483.

²⁴ Ibid., p. 484.

²⁵ Lei 13.105/15. “Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo. § 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já

poderão seguir os atos de expropriação antes da sentença de embargos. Enquanto isso, nos executivos fiscais, continua vigente a sistemática de que o efeito suspensivo dos embargos é a regra.

A Lei de Execução Fiscal tem o objetivo de promover a cobrança eficiente do crédito fazendário, conforme consta em sua exposição de motivos, ao prever que as normas peculiares instituídas na referida lei se propõem a abreviar a satisfação do crédito da Fazenda, mediante o uso de privilégios inerentes ao crédito fiscal.

Assim, considerando a finalidade a que se propõe a Lei de Execução Fiscal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional julgou pouco razoável que a lei geral promova tratamento mais benéfico do que aquele conferido à Fazenda Pública na lei especial.

Por conseguinte, na análise da aplicabilidade dos dispositivos do Código de Processo Civil – vigente na época –, alterado pela Lei nº 11.382/06, às execuções fiscais, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional emitiu, em um primeiro momento, o Parecer PGFN/CRJ nº 1.732/07, de 16 de agosto de 2007²⁶. Posteriormente à entrada em vigor do CPC/15, foi emitido o Parecer PGFN/CRJ nº 618/2016²⁷ na mesma linha do primeiro, com o fito de guiar os procuradores fazendários para atuação em juízo, fazendo uso da Teoria do Diálogo das Fontes²⁸.

esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. § 2º Cessando as circunstâncias que a motivaram, a decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada. § 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante. § 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante. § 5º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens”.

²⁶ PGFN. **Parecer nº 1.732/07, CRJ**. Lavrado pelo procurador Paulo Mendes de Oliveira. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

²⁷ PGFN. **Parecer nº 618/16, CRJ**. Lavrado pela procuradora Palmeira de Moura Coelho. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

²⁸ PRADO, Sérgio Malta. **Da teoria do diálogo das fontes**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI171735,101048-Da+teoria+do+dialogo+das+fontes>>. Acesso em: 20 abr. 2017. “A ideia de que as leis devem ser aplicadas de forma isolada umas das outras é afastada pela teoria do diálogo das fontes, segundo a qual o ordenamento jurídico deve ser interpretado de forma unitária. A teoria do diálogo das fontes foi idealizada na Alemanha pelo jurista Erik Jayme, professor da Universidade de Helderberg e trazida ao Brasil por Claudia Lima Marques, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. A teoria surge para fomentar a ideia de que o

A orientação exarada no Parecer nº 1.732/07, tendo sido mantida pelo Parecer PGFN/CRJ nº 618/2016 que lhe sobreveio, foi no sentido de que as inovações trazidas pela Lei nº 11.382/2006, e presentes atualmente no CPC/15, aplicam-se às execuções fiscais quando, na lei especial, for ausente disciplina específica sobre o tema. Além disso, sempre que as regras do Código de Processo Civil forem favoráveis na busca da satisfação efetiva dos créditos da Fazenda Pública, devem ser aplicadas às execuções fiscais, independentemente de regramento manifestamente contrário da Lei de Execução Fiscal²⁹. Desse modo, para atender a finalidade da norma, favorecendo o crédito da Fazenda, as disposições gerais do Código de Processo Civil de 2015 passam a ter aplicação preferencial, e não mais subsidiária, mesmo que haja norma em sentido inverso na legislação específica.³⁰

Assim, sustentando a prevalência da norma geral mais recente (Código de Processo Civil de 2015) sobre a norma especial, mais antiga (LEF), foi invocada a Teoria do Diálogo das Fontes para justificar a não atribuição de efeito suspensivo automático, prevista no art. 919 do CPC/15 aos executivos fiscais. Para tanto, a Procuradoria utilizou-se dos seguintes argumentos esposados no Parecer:

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

Direito deve ser interpretado como um todo de forma sistemática e coordenada. Segundo a teoria, uma norma jurídica não excluiria a aplicação da outra, como acontece com a adoção dos critérios clássicos para solução dos conflitos de normas (antinomias jurídicas) idealizados por Norberto Bobbio. Pela teoria, as normas não se excluíam, mas se complementariam.”

²⁹ PGFN. **Parecer nº 1.732/07, CRJ**. Lavrado pelo procurador Paulo Mendes de Oliveira. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

³⁰ FOLLONI, André. Embargos à execução, necessidade de penhora e efeitos do recebimento: relações entre a Lei n. 11.382 e a Lei n. 6.830. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo. n. 173, p. 14-31, fev. 2010, p. 26.

beneficiá-la e, pela sua inação em alterar também a lei especial, editou regramentos ainda mais benéficos na regulação geral. Ora, quem deveria ser privilegiado acabaria sendo prejudicado com a evolução da lei geral. Pois bem. Diante dessa linha de ideias, a regra segundo a qual a lei especial jamais será derogada pela lei geral deve sofrer alguns temperamentos. [...] Sob esse prisma devemos interpretar as reformas processuais, porquanto o CPC continua tendo aplicação subsidiária à LEF, devendo ser utilizado supletivamente. Desta forma, em regra, todas as inovações que foram implementadas terão plena aplicação às execuções fiscais, desde que esta Lei não tenha disciplina específica sobre o tema. [...] pensamos que todas as regras do CPC que, não obstante tratamento expresso da LEF, forem mais benéficas à efetivação do crédito da Fazenda Nacional, devem ser aproveitadas pela execução fiscal, com supedâneo na "Teoria do Diálogo das Fontes", bastante trabalhada no Direito do Consumidor.³¹

Destarte, em nome da coerência do sistema jurídico que dispensa privilégio à Fazenda Pública, disposições benéficas supervenientes às normas da lei específica são incorporadas nesta última.³² Assim, diante da expressa disciplina da LEF, persiste a necessidade de garantia do juízo para ajuizamento dos embargos à execução. Contudo, conforme busca afirmar a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a concessão de efeito suspensivo automático não mais seria aplicável, considerando que não há disposição expressa na lei especial sobre o ponto, e que se deve buscar satisfazer o escopo pelo qual a Lei de Execução Fiscal foi criada, qual seja, conferir efetividade ao procedimento para satisfação do crédito tributário. Em contrapartida, está previsto no Código de Processo Civil de 2015, no art. 919, a ausência de efeito suspensivo automático aos embargos à execução, do que resultaria a aplicação desse artigo do CPC/15 também ao procedimento especial da Execução Fiscal:

Diante de tal cenário normativo, podemos concluir que, em face da disciplina expressa da LEF, ainda persiste na execução fiscal a necessidade de garantia do juízo para apresentação dos embargos à execução, contudo, uma vez ajuizados, não possuem o condão de suspender os atos executivos imediatamente, dependendo para tal de decisão expressa do juiz a respeito, nos termos do CPC. A consequência imediata dessa interpretação é a exigência de constrição patrimonial para que o devedor possa se defender através dos embargos, ao passo em que os atos de expropriação serão efetivados independentemente do respectivo julgamento de tal

³¹ PGFN. **Parecer nº 1.732/07, CRJ**. Lavrado pelo procurador Paulo Mendes de Oliveira. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

³² HARADA, Kiyoshi. **Execução Fiscal**. Tiranossauro Rex versus contribuinte. Disponível em: <http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390_Kiyoshi_Harada&ver=785>. Acesso em: 02 jul. 2017.

"defesa", salvo se atribuído efeito suspensivo pelo magistrado, nos termos do art. 739-A, §1º, do CPC. Aqui se afigura um dos mais importantes escopos do legislador: uma execução de resultados.³³

Na visão de Alexandro Alvarenga, esse sistema se constitui em passo importante para o alcance da efetividade do processo executivo:

[...] a adoção de tal sistema às execuções fiscais se constitui em medida salutar, na medida em que desestimula o ajuizamento de embargos à execução fiscal meramente protelatórios, em que são discutidas questões muitas vezes pacificadas nos tribunais, de modo que um sistema que combina a regra do art. 16, §1º da Lei 6.830/80 com a regra do art. 739-A, "caput" e §1º do CPC se constitui em passo importante para o alcance da efetividade da prestação jurisdicional, que é precisamente o norte de toda a reforma que vem sendo efetivada no processo civil brasileiro.³⁴

Assim, verifica-se que a PGFN, por meio dos pareceres emitidos, sustenta a não aplicação do art. 914 do CPC/15, que prevê a desnecessidade da garantia do juízo para oposição dos embargos à execução, à lei especial. Por outro lado, sustenta a aplicação do CPC/15, por meio da Teoria do Diálogo das Fontes, no que for favorável ao ente Fazendário, tendo em vista a finalidade pela qual a Lei de Execução Fiscal fora criada. Especialmente, a aplicação do art. 919 do CPC/15 ao procedimento especial, porquanto a lei especial não tem disciplina específica sobre o tema.

1.4. Da possibilidade de defesa por meio de exceção de pré-executividade e ações autônomas

Interpretando o previsto no art. 38, *caput*, da Lei 6.830/80, tem-se que o executado poderá defender-se da execução por meio de embargos, que é forma típica de defesa na execução fiscal, sem prejuízo do mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida³⁵. Confira-se:

³³ PGFN. **Parecer nº 1.732/07, CRJ**. Lavrado pelo procurador Paulo Mendes de Oliveira. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

³⁴ ALVARENGA, Alexandro Magno Morais Batista de. Da exigência de garantia para os embargos à execução fiscal. **Revista da Escola de Magistratura do Rio Grande do Norte**, Natal, v. 07, n. 01, 2008, p. 09.

³⁵ ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 1.419.

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

O executado também pode se opor à execução por meio da exceção de pré-executividade e da ação declaratória (art. 19, I e II CPC/15³⁶), que segundo Araken de Assis “somente cabe até o lançamento, porque, depois dele, necessária se torna sua desconstituição, o que escaparia ao objeto da simples declaração”³⁷, sem prejuízo, ainda, da ação consignatória. Nesse contexto, observa-se que o executado dispõe de outros meios para se opor à execução fiscal, além da defesa tradicional dos embargos à execução, quando não puder garantir o juízo.

A iniciar pela exceção de pré-executividade, fruto de construção doutrinário-jurisprudencial, surgiu no ordenamento jurídico brasileiro como meio de defesa prévia do executado. Segundo Nelson Nery Júnior, a objeção, como a rigor é chamada, é meio de defesa *strictu sensu*³⁸. A objeção de executividade, como atentamente denomina sua doutrina³⁹, trata-se de defesa sem necessidade de segurança do juízo, no bojo das quais são alegáveis matérias de ordem pública ou nulidades absolutas, as quais o juiz conhecerá de ofício, ou seja, independente de alegação.

Portanto, quando a necessidade de defesa cingir-se a matérias de ordem pública que não demandem dilação probatória, poderão ser conhecidas de ofício pelo juízo, conforme prevê a súmula 393 do STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias

³⁶ Lei 13.105/15. “Art. 19. O interesse do autor pode limitar-se à declaração: I - da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica; II - da autenticidade ou da falsidade de documento”.

³⁷ ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 1423.

³⁸ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1.922.

³⁹ “A tolerância doutrinária, em se tratando de execução fiscal, esbarra em norma específica que proíbe a pré-executividade (LEF 16 §3º)”. BRASIL. STJ. Segunda Turma. Recurso Especial nº 229394-RN. Relatora Ministra: Eliana Calmon. DJ: 24.09.2001 *Apud* NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1.923.

conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Confira-se em relação ao mencionado a doutrina de Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero:

Pode o executado, independentemente de embargos e por mero requerimento nos autos, alegar quaisquer objeções processuais (como a invalidade do título executivo), bem como defesas materiais que o juiz possa conhecer de ofício (por exemplo, prescrição e decadência), desde que umas e outras possam ser comprovadas de plano, isto é, mediante prova documental a ser juntada conjuntamente com a arguição das questões (STJ, 1ª Turma, AgRg no Ag 775.393/RS, rel. Min. Luiz Fux, j. 21.11.2006, DJ 14.12.2006, p. 272). A cognição na exceção de pré-executividade é *secundum eventum probationis*.⁴⁰

José da Silva Pacheco, comentando o art. 16 da Lei de Execução Fiscal, explicita:

Na esfera do processo de execução fiscal, tem a doutrina e a jurisprudência admitido, também, a exceção de pré-executividade, pela qual se pode, sem embargos ou penhora, arguir por mera petição, as matérias de ordem pública ou as nulidades absolutas, como se salientou, por exemplo, no acórdão do STJ, 2ª Turma, no julgamento, em 4-5-2004, do REsp 602.249-MG, tendo como relatora a Min. Eliana Calmon, publicado no DJU, 28 jun. 2004, p. 289.⁴¹

Dessa forma, mantido o entendimento de que é necessária a garantia do juízo para o oferecimento de embargos à execução, “persiste a possibilidade da exceção de pré-executividade na execução fiscal, para suscitar matérias que devem ser conhecidas de ofício pelo juízo (nulidade da execução, ilegitimidade de parte, falta de título, incompetência absoluta etc.)”.⁴² Pode, ainda, ser apresentada com a pretensão de ver reconhecida questão extintiva da obrigação, como o pagamento, prescrição ou decadência, desde que não seja necessária dilação probatória.⁴³

Para o presente trabalho, pertinente, ainda, a análise da ação anulatória, tendo em vista que há doutrina, como a de Leandro Paulsen, que se posiciona no sentido de que a norma especial do art. 16, §1º da LEF, é válida e deve

⁴⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 849-850.

⁴¹ PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**: Lei n. 6.830, de 22.09.1980. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 242.

⁴² CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 468.

⁴³ Ibid.

permanecer mesmo após alteração do Código de Processo Civil pela Lei 11.382/06, tendo em vista que o executado pode se valer da ação anulatória para discutir a dívida. Nas palavras do autor:

A presunção que milita em favor do título executivo justifica a exigência de garantia da execução como condição de admissibilidade dos embargos, até porque os embargos não são a única via de acesso ao Judiciário para discussão do débito, sabido que a ação anulatória também se apresenta como alternativa para o devedor e que independe de depósito, tal como se vê das notas do art. 38 desta Lei. A admissibilidade dos embargos, portanto, em face do seu efeito suspensivo da execução, exige a prévia segurança do crédito.⁴⁴

A ação anulatória, prevista no art. 38, *caput* da LEF, tem eficácia desconstitutiva ou constitutiva negativa e tem como objetivo o desfazimento do lançamento. Ela é cabível antes, durante e posteriormente ao ajuizamento da execução fiscal. Segundo entendimento do STJ⁴⁵, tendo em vista que a propositura de ação prévia não obsta o ajuizamento do executivo fiscal, com ressalva feita ao simultâneo depósito do montante, a teor do art. 151, II, do CTN, o inverso também poderá ocorrer. Ou seja, ajuizada a execução fiscal, o devedor poderá entrar com ação buscando o reconhecimento da nulidade do título ou inexistência da obrigação, tendo em vista, inclusive, que não induz litispendência se pendente a execução, bem como não ofende a coisa julgada se superveniente a extinção do executivo.⁴⁶

Ressalte-se que no ponto em que se tinha o depósito prévio da dívida como requisito para a admissibilidade da ação, o art. 38, *caput*, da LEF, foi julgado inconstitucional⁴⁷, tendo em vista a irrazoabilidade de impedir o acesso ao judiciário do contribuinte que não dispõe de quantia para o depósito. Assim, apenas restou consagrado que o devedor poderá, sim, ingressar em juízo com ação anulatória sem o depósito da quantia, embora tendo realizado o depósito, a consequência será a produção do efeito previsto no art. 151, II do CTN, ou seja, a suspensão da exigibilidade do crédito, observando-se a Súmula 118 do

⁴⁴ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário**: processo administrativo fiscal execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 437.

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência n° 38.045**. Primeira Seção. Relator: Min. Eliana Calmon. DJU: 09.12.2003, p. 202.

⁴⁶ ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 1.424.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1.074**. Relator: Min. Eros Grau. DJ: 28.03.2007.

STJ, afirmando que “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”. Dessa maneira, se ajuizada ação anulatória com o depósito prévio, a Fazenda Pública não poderá ajuizar execução fiscal⁴⁸. Por conseguinte, o executado que não embargar a execução, poderá fazer uso da ação anulatória, sem ofensa à preclusão, “pois preclusão constitui fenômeno interno do processo executivo, insuscetível de inibir o ajuizamento de outra ação”⁴⁹.

Assinala-se que há conexão entre a ação anulatória e a ação de execução fiscal, o que impõe que aquela seja conhecida pelo mesmo juízo desta. Nesse sentido, comentando o Código de Processo Civil de 2015, a doutrina de Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero traz a lume importante julgamento sobre o tema, o qual se transcreve:

O ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional. Ações dessa espécie tem natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência. Assim como os embargos, a ação anulatória ou desconstitutiva do título executivo representa forma de oposição do devedor aos atos de execução, razão pela qual quebraria a lógica do sistema dar-lhes curso perante juízos diferentes, comprometendo a unidade natural que existe entre pedido e defesa. (STJ, 1ª Seção, CC 89.267/SP, rel. Min. Teori Zavascki, j. 14.11.2007, DJ 10.12.2007, p. 277).⁵⁰

O executado poderá também fazer uso da ação declaratória que, nos termos do art. 19, I e II, do CPC, atem-se a averiguar a existência de relação jurídica e a falsidade ou não de documento. Há quem sustente que essa ação é somente cabível até o lançamento, sob o argumento de que após o lançamento seria necessária sua desconstituição, o que foge ao objeto da declaratória. Assinala Araken de Assis que essa proposição se baseia em uma rígida separação entre os planos da existência, validade e eficácia, em que

⁴⁸ ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 1.424-1.425.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 1.425.

⁵⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 850.

apenas se declara a inexistência e se desconstitui o inválido, de modo que poder-se-ia, sim, ser declarado inexistente o lançamento:

Mas, como toda ação constitui um feixe de eficácia (retro 3), importa menos sua eventual designação do que sua carga ou força, aferida a partir da causa de pedir exposta e do pedido formulado pelo demandante. Nada impede, pois, declarar inexistente o lançamento.⁵¹

Embora possível, não é comum que o juízo declare a nulidade de eventual lançamento fazendo retroagir a eficácia da declaração, tendo em vista que atos nulos se desconstituem. No entanto, ajuizada a ação declaratória, eventual depósito prévio, da mesma forma que na ação anulatória, impede o ajuizamento ou prosseguimento da execução fiscal, o que também poderá ocorrer por meio da concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outra ação judicial, conforme previsto no art. 151, V, do CTN⁵². Fora isso, a propositura da ação declaratória não impede o ajuizamento da ação executiva.⁵³

Dessa forma, a exceção de pré-executividade e as ações autônomas, declaratória e anulatória, representam forma de oposição do devedor aos atos da execução, de modo que os embargos do devedor não seriam o único remédio pelo qual o executado pode promover sua defesa. Esse seria um dos motivos por que a garantia do juízo para oposição dos embargos à execução fiscal poderia ser mantida da forma como prevista no art. 16, §1º, da LEF, tendo em vista que o executado não necessariamente restará prejudicado se não tiver bens para oferecer em garantia da execução.

1.5. Da Constitucionalidade do art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal

Em diferentes ordenamentos jurídicos ao longo da história, a supremacia do interesse público sempre deu legitimidade à especial proteção reservada ao

⁵¹ ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 1.423.

⁵² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966.** “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial”.

⁵³ ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 1.424.

crédito tributário brasileiro. Ainda que não haja norma constitucional versando especificamente a respeito, é da tradição do direito público a ideia de prevalência do interesse coletivo sobre o individual, o que convencionalmente se chama de “prevalência do interesse público sobre o particular”. Leonardo José Carneiro da Cunha diz que, a rigor, interesse público e interesse geral, conceitualmente, não coincidem, mas possuem uma proximidade terminológica, na medida em que “o interesse público invoca a presença do Estado-administrador ou do Estado-legislador, devendo estar presente tanto no momento da elaboração da lei como no de sua execução pelo administrador público”⁵⁴.

Assim, é o legislador ou a autoridade administrativa que indicam o que é interesse público, tendo em vista o bem comum. Vale dizer, ainda que a Fazenda Pública não seja titular do interesse público, apresenta-se como o ente destinado a preservá-lo⁵⁵. É por esse motivo que surge a ideia de que, para que a atividade estatal de proteção ao interesse público se desenvolva da melhor maneira possível, seria necessária a concessão de algumas prerrogativas aos entes públicos, inclusive em âmbito processual⁵⁶. Leciona Fernando Vasconcelos sobre o tema:

Há quase um princípio arraigado em nossa cultura jurídica de que existe supremacia do interesse público sobre o individual. Assim, a Fazenda Pública goza de privilégios e prerrogativas, tanto no plano material quanto no plano processual, que a tornam um “ser” hipersuficiente em relação às pessoas físicas e jurídicas que integram o rol dos seus jurisdicionados. [...] Assim, a execução judicial para cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, Autarquias e Fundações Públicas difere da chamada “execução administrativa” e da Execução propriamente dita do CPC. Optando por esse procedimento, que realça claramente as garantias e privilégios da Fazenda Pública, o legislador não colocou, no mesmo patamar, exequente e executado.⁵⁷

Para Leonardo José Carneiro da Cunha, as prerrogativas atribuídas à Fazenda Pública são necessárias para sua melhor e mais ampla atuação em

⁵⁴ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 27.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 28.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 28.

⁵⁷ VASCONCELOS, Fernando Antônio. Da precariedade da defesa nos embargos à execução fiscal. **Prima Facie, *international journal*. Direito, História e Política**, v. 15, n. 30, quadrimestral, set./dez. 2016, p. 04.

juízo, não se tratando, porém, de privilégios, mas sim, de vantagens revestidas de fundamento razoável, já que destinadas a atender o princípio da igualdade, “no sentido aristotélico de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual”⁵⁸.

Lado outro, as garantias e as preferências atribuídas ao crédito fazendário, aliadas ao processo de execução fiscal, visam à proteção dos interesses e dos direitos da coletividade, ou seja, do próprio contribuinte. Nas palavras de José Roberto Moraes, “quando a Fazenda Pública está em juízo, ela está defendendo o erário (...). É toda a sociedade que contribui para isso”⁵⁹.

Nesse quadrante do Direito Processual Tributário é que reside o contraste entre o procedimento especial dedicado à Fazenda Pública, para satisfazer o interesse público por meio de um processo executivo eficiente e célere, e as garantias do contribuinte, de ordem material e processual, igualmente amparadas no interesse público. Sobre a supremacia do interesse público sobre o interesse privado, leciona Celso Antônio Bandeira de Mello:

O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludem ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor e do meio ambiente, ou tantos outros. Afinal, o princípio em causa é pressuposto lógico do convívio social.⁶⁰

A doutrina de Machado Segundo explicita que no tocante ao procedimento especial, a exigência de prévia garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal é compatível com a Constituição Federal, em tese, ao menos por duas razões.⁶¹

A primeira razão, explica o autor, diz respeito à ponderação que deve ser feita entre o direito de defesa do executado e o direito do exequente a uma tutela efetiva. Nesse sentido, tanto a aceitação de uma oposição ampla e sem

⁵⁸ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 29.

⁵⁹ MORAES, José Roberto de. **Prerrogativas processuais da Fazenda Pública**. In: SUNFIELD, Carlos Ari; BUENO, Cassio Scarpinella (coords.). **Direito Processual público: a Fazenda Pública em juízo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 69.

⁶⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. rev., e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 96.

⁶¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 264.

limites por parte do executado, quanto de uma execução unilateral e com atos expropriatórios irrefreáveis, sem maiores possibilidades de impugnação ao crédito fiscal, conduziriam ao fenecimento do direito do exequente a uma tutela eficaz e, de outro lado, consolidaria lesão ao direito de acesso à justiça, de modo que, a necessidade de garantia do juízo seria o equilíbrio da ação de execução fiscal e a possibilidade de defesa do executado, evitando o injusto favorecimento de uma das partes⁶². Assim, entende o autor:

Facultando ao devedor o manejo da ação de embargos do executado, na qual pode ser aduzida toda a sua “defesa” em face da execução, mas ao mesmo tempo condicionando-a a garantia da execução, a legislação processual prestigiou de modo equilibrado dois princípios igualmente nobres, viabilizando-lhes a convivência.⁶³

Como segunda razão, aponta que somente a partir da penhora se iniciam os atos expropriatórios do processo de execução, ou outras formas de garantia, e somente a partir de então estará o devedor sujeito, efetivamente, a ser privado de seus bens em virtude de crédito tributário que considera indevido. Desse modo, somente a partir da constrição de seus bens é que nasce, em princípio, o direito de oposição à execução por intermédio dos embargos.⁶⁴

Somente depois de efetivada a penhora, que é o ato com que se inicia a expropriação forçada que o processo executivo tem por finalidade, ou prestada qualquer outra forma de garantia, é que o devedor estará sujeito, efetivamente, a ser privado de seus bens em virtude do crédito tributário que considera indevido. A partir de quando há a constrição de seus bens nasce-lhe de modo inafastável o direito de defende-los da exigência improcedente, o que faz por intermédio dos embargos, nesse momento indiscutivelmente cabíveis. Antes de ser efetuada penhora sobre quaisquer bens, não lhe assiste em princípio o direito de opor embargos, mas por outro lado o credor não logrará avanço em sua pretensão executiva, pois, conforme preconiza o art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, a não localização de bens que garantam a execução é causa para a sua suspensão.⁶⁵

Araken de Assis sustenta a constitucionalidade do art. 16, §1º da LEF, escudado no argumento de que o dispositivo legal continua em vigor após a

⁶² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 264.

⁶³ Ibid., p. 264.

⁶⁴ Ibid., p. 265.

⁶⁵ Ibid., p. 264.

reforma do CPC/15, por estabelecer pressuposto processual específico à admissibilidade dos embargos à execução fiscal, e assim sustenta:

Em primeiro lugar, a lei geral posterior não revoga a lei especial anterior. Ademais, a preexistência de constringão é matéria reservada à lei e, no caso, ponderando os interesses, não se pode afirmar inconstitucional semelhante requisito na execução fiscal. Em princípio, trata-se de realizar crédito destinado ao erário e ao atendimento das prestações positivas devidas pelo Estado em áreas sensíveis, como saúde e educação.⁶⁶

Observa-se que o autor faz uso da ponderação de interesses para afirmar a constitucionalidade da exigência de garantia do juízo, apontando especialmente a realização do crédito público como um dos motivos para que se entenda pela constitucionalidade, tendo em vista a destinação das verbas para a satisfação de interesses públicos como a educação e a saúde. Assim, as garantias e o procedimento diferenciado que visam a atuação eficaz e célere do Fisco em juízo nada mais buscam proteger do que os direitos da coletividade, ou seja, dos próprios contribuintes.

Nesse sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional elaborou um Parecer nº 756/2010⁶⁷, com considerações a respeito do Anteprojeto de elaboração do Novo Código de Processo Civil sobre temas que afetam a atuação da Fazenda Pública em juízo, em que a PRFN da 4ª Região fez algumas propostas que foram aderidas. Dentre as propostas sugeridas, encontra-se a manutenção do rito especial da Lei de Execução Fiscal, aplicando-se o CPC apenas subsidiariamente, nos termos do art. 1º da LEF. A proposta era justificada sob o fundamento de que a lei específica, que disciplina a execução fiscal foi um grande avanço em direção à proteção do crédito público. Assim, aponta que os avanços da LEF devem permanecer, sem que o CPC venha a adentrar em tais meandros.⁶⁸

Destaca-se, por fim, que até o presente momento, o referido dispositivo legal não foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal de forma direta, não havendo pronunciamento ou indícios de sua inconstitucionalidade.

⁶⁶ ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1.588-1.589.

⁶⁷ PGFN. **Parecer nº 756/2010, CRJ**. Firmado por Adriana Queiroz de Carvalho Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/noticias/Parecer%20756-2010.pdf>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

⁶⁸ Ibid.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou indiretamente sobre o tema, quando do julgamento da Reclamação n. 11.761, de Relatoria da Ministra Rosa Weber, em que foi suscitada a aplicação da súmula vinculante n° 28 e extensão de seu conteúdo à exigência de garantia prévia para oposição de embargos à execução fiscal.

No caso, foi proposta a reclamação contra decisão proferida pelo TRF, 2ª Região, em que o reclamante pretendia aplicação da Súmula Vinculante n° 28, pois estaria sendo exigido o depósito prévio para análise de uma questão preliminar em embargos à execução, em violação ao princípio de acesso à Justiça. Requisitadas informações à Desembargadora Presidente da Terceira Turma do TRF, 2ª Região, ela declarou que o juízo não estava garantido nos embargos à execução e por isso a improcedência e prejudicialidade da análise da preliminar suscitada. Ressalte-se trecho da fundamentação na decisão da Desembargadora Presidente da 3ª Turma, transcrito na decisão da Ministra Rosa Weber:

Tal posicionamento foi lastreado na inteligência do §1º do art. 16 da LEF, que dispõe expressamente, não serem admissíveis os embargos do executado antes de garantida a execução. [...] No tocante à aplicação da Súmula Vinculante n. 28- cuja fonte está na ADI 1074, no caso específico da inconstitucionalidade do art. 19 da Lei n. 8.870/94, que versa sobre contribuições previdenciárias, - *in casu*, a referida Turma julgadora entendeu que a garantia necessária não era, especificamente, um depósito prévio, mas uma daquelas previstas no art. 11 da LEF.⁶⁹

Opostos embargos de declaração por obscuridade e omissão no referente à ausência de aplicação da Súmula Vinculante n° 28, esses foram recebidos como agravo interno, o qual improvido, segundo fundamentação também colacionada na decisão da Reclamação:

Quanto à alegação de não observância dos termos da Súmula 28 do STF, que não exige o depósito prévio com requisito de admissibilidade de ação judicial, cabe esclarecer que já foi dito na decisão monocrática [...] 'Correta a sentença do juízo de primeiro grau, que julgou extinto o processo sem julgamento do mérito, em virtude de ausência de garantia do juízo, conforme dispõe o art. 16 da Lei n° 6.830/80.' Acrescenta-se, ainda, que a garantia dita são os bens estabelecidos no art. 11 da lei n° 6.830/80, que não significa necessariamente um depósito. [...] Não sendo admitidos os presentes

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n° 11.761**. Relatora: Min. Rosa Weber. DJ: 01.08.2012, p. 02.

embargos à execução fiscal, fica prejudicada a análise das demais questões suscitadas, como a alegação de prescrição, conforme descrito na decisão monocrática.⁷⁰

Em sua decisão, a Ministra Rosa Weber destacou que na Proposta de Súmula Vinculante que originou a Súmula n. 28 foi acolhida uma redação geral, sem fazer referência à Lei 8.870/94, mas que sua aplicação não se estende à exigência de garantia do juízo na execução fiscal para oposição de embargos à execução. Decidiu, portanto, pela não aplicação da Súmula Vinculante n. 28 à garantia do juízo prevista no art. 16, §1º da LEF.

Ademais, na mesma decisão, a Ministra sinalou que o STF nunca se pronunciou sobre a constitucionalidade ou não do referido dispositivo, conforme se observa no trecho da decisão abaixo colacionado:

De fato, apesar de ter afastado a obrigatoriedade de depósito prévio para a impugnação judicial das decisões administrativo-tributárias, esta Corte jamais pronunciou a inconstitucionalidade da exigência de garantia do juízo para oposição de embargos à execução, que, no âmbito fiscal, já vige há mais de três décadas. É evidente, portanto, que a alegada inconstitucionalidade do art. 16, §1º, da Lei 6.830/80 não pode ser pronunciada em sede de reclamação. Noutros termos, a reclamação é uma medida inapropriada para a impugnação do acórdão de origem, dada a ausência de identidade material entre a questão apreciada no acórdão fustigado e o teor da Súmula Vinculante 28.⁷¹

Assim, observa-se que o STF ainda não se manifestou sobre a constitucionalidade, ou não, da exigência de garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal. Não havendo pronunciamento no sentido da inconstitucionalidade, em princípio, deve-se entender pela constitucionalidade do art. 16, § 1º da LEF.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n° 11.761**. Relatora: Min. Rosa Weber. DJ 01.08.2012, p. 03.

⁷¹ Ibid., p. 04.

2. ARGUMENTOS DESFAVORÁVEIS À EXIGÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

2.1. Da garantia do Juízo segundo o Contexto Histórico-Normativo

Desde o advento da Lei nº 11.382, de 06 de dezembro de 2006, para a oposição de embargos à execução de que trata o Código de Processo Civil, não mais se exige a garantia do juízo, tendo em vista que deixou de constar no atual art. 914, *caput*, do Novo CPC referida exigência. Assim, foi mantida a dispensa trazida pela Lei nº 11.382/2006, que afastou a garantia do juízo como condição de admissibilidade dos embargos à execução no regime geral do Código de Processo Civil. Sobre o tema, comenta Aline Araújo:

A garantia do juízo deixou de ser requisito para a admissão desta ação incidental, facilitando o acesso à justiça para o executado, por isso, garantindo-lhe a possibilidade de se utilizar do mais amplo mecanismo de defesa para se opor à pretensão executiva, sem invasão prévia de seu patrimônio.⁷²

Apesar disso, a dispensa da exigência de garantia do juízo, em princípio, não seria aplicável à Lei de Execução Fiscal, que ainda preserva o art. 16, §1º, mantendo a exigência de garantia prévia da execução para apresentação dos embargos à execução fiscal, em virtude da especialidade deste regime em relação ao Código de Processo Civil. Portanto, atualmente, são dois regimes distintos que regulam as duas espécies de execução. No entanto, nem sempre foi esse o cenário normativo.

A matéria relativa à execução fiscal, em um primeiro momento, fora regulada pelo Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938, que disciplinou o tema de forma autônoma. A defesa típica dos embargos à execução era prevista no art. 16 do Decreto-lei da seguinte forma:

Art. 16. O réu deduzirá a sua defesa por meio de embargos, em dez dias contados da data da penhora, ou no caso do artigo 10, parágrafo único, da entrada da precatória no cartório do Juízo deprecante. Nesse prazo deverá alegar, de uma só vez articuladamente, toda a matéria útil à defesa, indicar ou requerer as provas em que se funda,

⁷² ARAÚJO, Aline; GABURRI, Fernando (coord.). **A Fazenda Pública à Luz da Atual jurisprudência dos Tribunais Brasileiros**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 480.

juntar aos autos que constarem de documentos e, quando houver, o rol de testemunhas, até cinco.⁷³

Após, a matéria recebeu tratamento conjuntamente às disposições sobre a execução de um modo geral, regulada no Código de Processo Civil de 1973:

Contrariamente ao CPC/1939, o CPC/1973, em sua estrutura originária, unificou as execuções. Independentemente de estar fundada em título judicial ou em título extrajudicial, a execução submetia-se ao mesmo procedimento: o executado era citado para, em 24 horas, pagar ou nomear bens à penhora, daí se seguindo as medidas executivas destinadas à expropriação, com prioridade para a arrematação em hasta pública. A esse procedimento também se submetia a execução fiscal. Em todas as execuções – aí incluída a fiscal- a defesa do executado era feita por embargos, que dependiam da garantia do juízo.⁷⁴

Posteriormente, quando consagrada a ideia do interesse público na cobrança dos créditos tributários e outros a eles equiparados, veio à tona a necessidade de se dotar a Fazenda Pública de benefícios e prerrogativas inexistentes no Código de Processo Civil e que garantissem a eficácia da arrecadação, momento em que se adotou, novamente, um regime autônomo⁷⁵.

Nesse contexto, para dar tratamento especificamente aos créditos tributários, surge a Lei nº 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal. A despeito do novo regime inaugurado, contudo, as regras do Código de Processo Civil permaneceram subsidiariamente aplicáveis, “quando omissa for a Lei de Execução Fiscal, ou, ainda, quando forem imprestáveis suas disposições, por serem incompatíveis com a sistemática geral das execuções, aplicar-se-á o disposto no Código de Processo Civil”⁷⁶. Sobre o tema, pontua Leonardo José Carneiro da Cunha que “na verdade, aplicam-se à execução fiscal as normas do Código de Processo Civil, com as alterações e particularidades previstas na referida Lei nº 6.830/1980”⁷⁷. Assim, tem-se hoje a execução fiscal regulada

⁷³ BRASIL. Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo território nacional. **Diário Oficial da União**, 31 dez. 1938.

⁷⁴ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 462.

⁷⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 776-777.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 777.

⁷⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 407.

pela Lei 6.830/1980 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil, conforme dispõe o art. 1º do diploma fiscal⁷⁸.

Ocorre, contudo, que a finalidade da Lei de Execução Fiscal há muito perdeu seu objeto, tendo em vista que editada há mais de trinta anos (Lei nº 6.830/80), período em que remanescia o estado totalitário, tendo sido seu texto criado sob a égide da Constituição de 1967, que contou com a Emenda Constitucional nº 01, de 1969, em um contexto em que o Estado era centralizador e detentor de muitos privilégios.⁷⁹ Com a Constituição de 1988, os indivíduos e a sociedade passaram a ser o foco da proteção constitucional, e a noção de interesse público mudou, passando a ser modulada por interesses individuais e sociais. Dessa forma, não há como amparar na finalidade pela qual a Lei de Execução Fiscal foi criada, tendo como base a justificativa de permanência de alguns de seus dispositivos formulados para favorecer o ente fazendário, à época centralizador, em desatenção a direitos fundamentais. Neste sentido, pondera James Marins:

Ocorre que a interpretação da Lei de Execuções Fiscais- e por extensão o valor de sua exposição de motivos – deve considerar a época em que este diploma normativo ingressou no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente porque se trata de lei promulgada há quase 30 (trinta) anos (Lei nº6.830/80), ainda sob os influxos ideológicos do estado totalitário. Por tal motivo, é inconsistente invocar a finalidade pela qual a LEF foi criada, haja vista que o contexto político e normativo era bastante diverso do atual. Estabelecer-se, neste caso, uma premissa defasada e que não corresponde à realidade fática e jurídica hodierna, pode ensejar conclusões equivocadas.⁸⁰

Em não subsistindo o contexto em que a LEF fora inserida no ordenamento jurídico brasileiro, não haveria razão para que muitos dos benefícios e prerrogativas conferidos à Fazenda Pública continuem sendo aplicados. Isso porque a Constituição Federal em vigor, denominada “constituição cidadã”, é posterior à edição da Lei de Execução Fiscal, trazendo em seu bojo garantias ao indivíduo incompatíveis com muitas das disposições

⁷⁸ 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”.

⁷⁹ MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 135.

⁸⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 782.

da Lei nº 6.830/1980, como o procedimento especial que exige a garantia do juízo para oposição de embargos à execução.

Ademais, conforme sustenta Martins Filho, não haveria razão para não se aplicar o disposto no art. 914 do CPC também às execuções fiscais, tendo em vista que a execução fiscal em muito se compatibiliza com a execução de título extrajudicial, na medida em que a Certidão de Dívida Ativa é um título executivo extrajudicial, ainda que não esteja vinculada ao procedimento do CPC. O autor entende que se não houvesse a Lei de Execução Fiscal, possivelmente a execução da CDA se daria por intermédio do procedimento atual do CPC.⁸¹

2.2. Da aplicabilidade do art. 914 do Código de Processo Civil à Execução Fiscal

O art. 16, §1º da LEF dispõe que somente após a garantia da execução poderão ser opostos os embargos. No entanto, esse dispositivo não se sustenta, atualmente, à luz do art. 914 do Código de Processo Civil, devendo-se aplicar aos embargos à execução fiscal a mesma regra aplicável aos embargos previstos no Código de Processo Civil.

É o que vem apontando, cada vez mais, consagrados doutrinadores – a desnecessidade de garantia do juízo para oposição dos embargos à execução fiscal, com base na aplicação do art. 736, atual art. 914 do CPC, que tornou regra a admissibilidade dos embargos do devedor sem a prévia garantia do juízo:

Como prevê o art. 736 do CPC, é de se admitir que o disposto tem aplicação nas execuções fiscais, mesmo diante da exigência de que a defesa por embargos não seja acolhida antes de garantida a execução.⁸²

Isso significa, conforme leciona Leonardo José Carneiro da Cunha, que os embargos, também na execução fiscal, não mais dependeriam da garantia

⁸¹ MARTINS FILHO, Chester A. A desnecessidade de Garantia do Juízo em Sede de Execução Fiscal. **Revista Síntese de Direito Civil**, São Paulo, nº 89, p. 230-233, mai./jun. 2014.

⁸² CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Lei de execução fiscal comentada e anotada**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 199.

do juízo, podendo seu ajuizamento ocorrer até 30 dias após a intimação da penhora⁸³. E explicita:

O que a regra passou a estabelecer, a partir das mudanças operadas no CPC, foi um limite temporal para o oferecimento dos embargos, valendo dizer que eles devem ser apresentados até o final do prazo de 30 (trinta) dias após o depósito, a juntada da carta de fiança ou a intimação da penhora.⁸⁴

Não é o que resulta da solução dada à antinomia entre as leis 13.105/15 e 6.830/80, em que a lei geral superveniente não atingiria a lei especial anterior. Desse modo, a especialidade da LEF no tocante à exigência de garantia do juízo continuaria a ser aplicada, tendo em vista que a lei geral, dessa forma, não teria o condão de alterar, modificar ou revogar o §1º do art. 16 da LEF. Todavia, é preciso lembrar que o CPC/73, enquanto mantida sua estrutura original, havia unificado as execuções, de modo que todas elas, de título judicial ou extrajudicial, obedeciam ao mesmo procedimento, inclusive a execução fiscal.

Com o advento da Lei nº 6.830/1980 para tratar especificamente da execução fiscal, a unidade procedimental das execuções não subsistiu. O legislador entendeu por bem conferir disciplina própria às execuções fiscais, especialmente para conferir à Fazenda Pública benefícios e prerrogativas inexistentes na execução de um modo geral, regulada pelo CPC. Sobre a suposta especialidade do procedimento que prevê a garantia do juízo para oposição dos embargos à execução fiscal, Leonardo Carneiro da Cunha traz importantes ensinamentos:

Há, na Lei 6.830/1980, regras próprias para execução fiscal, instituindo-se, assim, um regime específico, que decorre da peculiar relação entre o particular e a Fazenda Pública. A exigência de prévia garantia do juízo para oposição dos embargos à execução- feita no §1º do art. 16 da Lei 6.830/1980- não decorre, contudo, de detalhes, vicissitudes ou particularidades na relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública. Quando da edição da Lei 6.830/1980, essa era uma regra *geral*, aplicável a qualquer execução.⁸⁵

⁸³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 458.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 458-459.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 462-463.

Assim, tendo em vista que diante de qualquer execução – ressalvada a execução contra a Fazenda Pública em que não há penhora – os embargos sempre dependiam da garantia prévia do juízo, o autor ressalta:

A Lei 6.830/1980 cuidou, nesse ponto, de copiar, reproduzir, seguir a regra geral; a segurança prévia do juízo como exigência para o ajuizamento dos embargos era uma regra geral, e não uma regra que decorresse da peculiar relação havida entre o particular e a Fazenda Pública.⁸⁶

O regramento especial, nesse caso, não foi criado para guiar uma peculiar relação de direito material, que de fato não existe. O diploma legislativo somente copiou e repetiu aquilo que, em relação à execução e, especialmente, a garantia do juízo, já constava anteriormente no regramento do Código de Processo Civil. Com base nessas premissas, tem-se que não subsiste o princípio que a regra especial anterior prevalece sobre a regra geral posterior. Segundo os ensinamentos de Leonardo José Carneiro da Cunha, revogada pela Lei nº 11.382/06 a regra geral, não há mais a necessidade de garantia do juízo para oposição de embargos, o que deve ser aplicado à execução fiscal, deixando de ser feita tal exigência. Nas palavras do autor:

Aqui, não se trata de norma geral atingindo norma especial, mas de norma geral atingindo norma geral. A norma não é especial por estar inserida num diploma legislativo extravagante ou específico, mas por retratar uma situação peculiar ou por estar inserida num regime jurídico próprio.⁸⁷

Nesse sentido, esclarecedoras são as palavras de Norberto Bobbio:

Lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça.⁸⁸

⁸⁶ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 463.

⁸⁷ Ibid., p. 463.

⁸⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon; prefácio de Celso Lafer; apresentação de Tercio Sampaio Ferraz Júnior. São Paulo: Edipro, 2011, p. 99.

Seguindo a lição do autor obtemperam Leandro Paulsen, René Bergman Ávila e Ingrid Schroder:

O código de processo civil foi instituído pela Lei n° 5.869 de 11 de janeiro de 1973, antecedendo assim, em mais de sete anos a Lei de Execução Fiscal-Lei n° 6830, que foi publicada em 22 de setembro de 1980, entendendo emergente doutrina que o Art. 16, §1º desta última lei, simplesmente reproduziu a redação do Código de Processo Civil e que por não ter regramento próprio, deveria sempre acompanhar a tendência do estatuto processual.⁸⁹

À vista dessa respeitada doutrina, a regra contida no dispositivo do art. 16, §1º, da LEF, em verdade, não se sustenta como norma especial anterior capaz de impedir a aplicação das supervenientes previsões sobre a admissibilidade dos embargos à execução sem prévia garantia do juízo às execuções fiscais. Segundo a referida doutrina, portanto, admissíveis os embargos sem a garantia prévia do juízo também às execuções fiscais, não subsistindo a obrigatoriedade de garantia da execução para ajuizamento dos embargos.

Assim, se não pelo motivo de que não deve prevalecer o art. 16, §1º da LEF por se tratar, em verdade, de uma norma geral que foi somente reproduzida quando da criação da lei especial, a qual já foi revogada quando sobreveio a Lei n° 11.382/06, também não deverá subsistir a previsão do dispositivo legal por se tratar, atualmente, de uma norma que prevalece vigente na Lei de Execução Fiscal em razão do regime especial que a Fazenda Pública recebe tratamento, e também por este motivo não mais subsiste justificativa para que seja mantida, já que a LEF, assim como o procedimento especial à que se submete a Fazenda, advém de um contexto totalitário e de estado centralizador de trinta anos atrás, que não subsiste desde a promulgação da Constituição de 1988.

Em última análise, ainda se observa que a intenção do legislador ao promover a reforma no processo de execução regulado no Código de Processo Civil era conferir maior celeridade e efetividade ao processo executivo para

⁸⁹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência.** 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 438.

satisfação do crédito exequendo, deixando assentado na exposição de motivos da Lei nº 11.382/2006, que seu escopo era “aprimorar o processo de execução forçada, tornando-o compatível com a garantia constitucional da duração razoável do feito, introduzida expressamente pela EC 45/2004”⁹⁰. Referida reforma processual, portanto, foi ao encontro dos mandamentos da EC 45/2004, que introduziu ao art. 5º, o inciso LXXVIII⁹¹. A respeito do tema, observa-se a elucidação de Cândido Rangel Dinamarco:

A visão da efetividade do processo evoluiu sobremaneira no último século, passando da visão individual e positivista, a uma preocupada com as repercussões sociais e políticas do processo. Acompanhando este entendimento a doutrina processualista deixou de enxergar o processo como instrumento de composição de conflitos para lhe erigir a instrumento de pacificação social, conferindo-lhe caráter mais abrangente.⁹²

Dessa forma, e de acordo com os novos parâmetros de efetividade do processo – já estando ultrapassado o período em que a Lei de Execução Fiscal foi criada para conferir benefícios ao Estado centralizador –, se o objetivo da manutenção de uma lei especial permanece sendo o de conferir maior efetividade à cobrança do crédito público, não haveria razão para permanecer a regra do art. 16, §1º, da LEF, já que o novo diploma processual civil conta com alterações na parte de execução dos títulos executivos extrajudiciais que dispensam a garantia do juízo para apresentação dos embargos, buscando justamente dar maior efetividade ao processo. Nesse sentido, cabem as ponderações de Cândido Rangel Dinamarco:

É preciso debelar o mito dos embargos, que leva os juízes a uma atitude de espera, postergando o conhecimento de questões que poderiam e deveriam ter sido levantadas e conhecidas liminarmente, ou talvez condicionando o seu conhecimento a oposição destes.⁹³

⁹⁰ MONNERAT, Carlos Fonseca. Da aplicabilidade das inovações trazidas pela lei 11.382/2006 ao feito executivo fiscal. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 173, p. 260-283, jul. 2009.

⁹¹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília**, DF, 31 de. 2004. “Art. 5º, LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

⁹² DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução civil**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 331.

⁹³ *Ibid.*, p. 169.

Evidencia-se, por fim, que há um projeto de lei, PL nº 5.080/2009, que tramita no Congresso Nacional, visando a alterações na cobrança de dívida ativa da Fazenda Pública. O projeto traz avanço na questão ora em análise, dispensando a garantia do juízo para admissibilidade dos embargos, e não suspendendo a execução automaticamente, como o faz a regra geral prevista no art. 914 e 919 do CPC/15.

Neste projeto estão previstas três defesas para o executado: a) a exceção de pré-executividade administrativa, prevista no art. 7º⁹⁴; b) a “impugnação fiscal lato sensu”⁹⁵ com previsão no art. 11, §§ 2º e 3º⁹⁶ e art. 22⁹⁷; e por fim, c) os embargos, previstos nos arts. 23, 24 e 25⁹⁸.

Essa ideia se contrapõe com a atual realidade, em que na disciplina da execução fiscal, há apenas um momento para o executado se defender amplamente. Isso demonstra que a insatisfação com a exigência de garantia do juízo para que o executado se defenda de modo amplo da execução já existe, e que a despeito de ainda subsistir doutrina e entendimento jurisprudencial que rezam pela manutenção do procedimento especial de garantia do juízo, já se

⁹⁴ BRASIL. **Projeto de Lei nº 5.080, de 20 abril de 2009**. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>. Acesso em: 02 jul. 2017. “Art. 7º. A contar da notificação, o devedor poderá arguir, no prazo de trinta dias, fundamentadamente, sem efeito suspensivo, perante a Fazenda Pública, o pagamento, a compensação anterior à inscrição, matérias de ordem pública e outras causas de nulidade do título que possam ser verificadas de plano, sem necessidade de dilação probatória”.

⁹⁵ CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. Considerações sobre o projeto de lei 5.080/2009 - a nova lei de execução fiscal. **Revista Tributária de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 91, mar./abr. 2010, p. 12.

⁹⁶ Projeto de Lei nº 5.080, de 20 abril de 2009. “Art. 11. O termo ou o auto de constrição preparatória conterá a avaliação dos bens, efetuada pelo oficial da Fazenda Pública que o lavrar. § 1º A avaliação dos bens e direitos objeto de constrição preparatória terá como parâmetro também os valores a eles atribuídos nos bancos de dados constantes do SNIPC, se houver. § 2º O devedor poderá, no prazo de quinze dias, a contar da intimação de que trata o inciso II do art. 9º desta Lei, impugnar a avaliação dos bens perante o órgão de cobrança competente, declinando o valor que entende correto, devendo esse órgão responder à impugnação, de forma fundamentada, no mesmo prazo. 6 § 3º Na hipótese de o órgão de cobrança não acolher a impugnação, o devedor poderá renová-la em juízo no prazo de quinze dias, contados da citação efetuada após o ajuizamento da execução ou nos embargos previstos no § 3º do art. 23”.

⁹⁷ Projeto de Lei nº 5.080, de 20 abril de 2009. “Art. 22. O devedor poderá impugnar os atos praticados pela Fazenda Pública, no prazo de quinze dias, contados da data da ciência, mediante petição nos autos da execução fiscal ou, se esta não houver sido ajuizada, por meio de petição que correrá em apenso aos autos dos embargos à execução, se houver, apresentando pedido fundamentado de sustação ou adequação da constrição preparatória, provisória ou averbação administrativa, enquanto perdurarem seus efeitos”.

⁹⁸ Projeto de Lei nº 5.080, de 20 abril de 2009. “Art. 23. O executado poderá opor embargos em trinta dias, contados do recebimento da citação realizada na execução. Art. 24. Recebidos os embargos, o juiz mandará intimar a Fazenda Pública para impugná- los no prazo de trinta dias. Art. 25. A oposição de embargos não suspende o curso da execução”.

encontram movimentos, ainda que iniciais, que visam à superação da letra fria do art. 16, §1º, da LEF, e buscam garantir a ampliação do acesso à justiça, o direito à ampla defesa, contraditório e isonomia ao executado fiscal.

2.3. Da aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes em favor do contribuinte

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CRJ 1.732/07, com a finalidade de orientar os procuradores em juízo, a respeito das reformas trazidas pela Lei 11.382/06 ao Código de Processo Civil, à época de 1973. Mantidas as reformas processuais pelo Novo Código de Processo Civil, a Procuradoria novamente se manifestou por meio do Parecer PGFN/CRJ 618/2016 para dizer que a lógica a ser aplicada é a mesma do Parecer PGFN/CRJ 1.732/2007, já que no referente à execução, o CPC/15 manteve muitas das reformas trazidas pela Lei 11.382/06.

Assim, face às reformas trazidas ao Novo Código de Processo Civil que pretendem conferir maior efetividade ao processo de execução, a PGFN, mediante uma interpretação sistemático-teleológica do ordenamento processual e, afirmando que “em termos de execução fiscal, é imprescindível que se prime pela coerência sistêmica”⁹⁹, exarou a orientação no sentido de que, tendo em vista que a lei especial foi editada com a finalidade maior de conferir um tratamento mais benéfico a certas categorias, não seria razoável que a lei geral que veio a conferir tratamento ainda mais benéfico do que o previsto pela especial não derrogasse esta.¹⁰⁰

Com base nessas premissas e com fundamento na Teoria do Diálogo das Fontes, a Procuradoria sustenta a necessidade de garantia do juízo (art. 16, §1º LEF) e a não atribuição de efeito suspensivo automático aos embargos (art. 919 CPC/15), que dependerá de requerimento do embargante e do preenchimento dos requisitos para concessão de tutela provisória. Sobre o tema aduz Kiyoshi Harada:

⁹⁹ PGFN. **Parecer nº 618/16, CRJ**. Lavrado pela procuradora Palmeira de Moura Coelho. Disponível em: < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

¹⁰⁰ Ibid.

Na verdade, trata-se de aplicação da teoria do diálogo das fontes como reconhecido, expressamente, em alguns dos julgados do STJ. Disposições benéficas da lei genérica supervenientes às normas da lei específica, Lei n. 6.830/80, são incorporadas nesta última lei em nome da coerência do sistema jurídico que dispensa privilégio à Fazenda Pública.¹⁰¹

Em última análise, a Procuradoria quer sustentar que a norma geral prevaleça sobre a especial, no que beneficiar e conferir maior celeridade à execução fiscal, partindo de uma interpretação finalística do escopo da LEF em que “o objetivo de especializar a legislação ocorreu para conferir celeridade à cobrança do crédito fazendário, diante do interesse público que tal satisfação visa proteger”¹⁰².

No entanto, fazer uso da Teoria do Diálogo das Fontes para dar uma solução à antinomia parece ir de encontro à realidade, pois a Fazenda Pública não é o polo fraco da relação tributária, sendo tal comparação inaceitável para fins de que receba tratamento mais benéfico, como ocorre com outras categorias. Essa é a lição de James Marins:

Percebe-se, desde logo, que é incompatível a equiparação fático-jurídica estabelecida pelo Parecer entre “idosos, consumidores, alimentandos, etc.” e a Fazenda Pública para justificar a existência de tratamento legislativo mais benéfico a determinadas categorias. A comparação, a qualquer título, é aberrante e contraria escandalosamente a realidade, pois a Fazenda Pública não é o polo fraco, vulnerável da relação jurídico-fiscal. O Estado, multipotente e dotado de tríplice função, em nada se equipara às categorias jurídicas carentes de proteção legislativa como idosos, consumidores ou alimentandos.¹⁰³

Dessa forma, segundo o autor, é perceptível que essa teoria vem sendo aplicada às avessas, tendo em vista que foi proposta para o fim de proteger determinadas categorias que merecem receber tratamento privilegiado, a fim de assegurar o equilíbrio entre as partes que litigam.

¹⁰¹ HARADA, Kiyoshi. **Execução Fiscal**. Tiranossauro Rex versus contribuinte. Disponível em: <http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390_Kiyoshi_Harada&ver=785>. Acesso em: 02 jul. 2017.

¹⁰² PGFN. **Parecer nº 1.732/07, CRJ**. Lavrado pelo procurador Paulo Mendes de Oliveira. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

¹⁰³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 781.

Diante desse contexto, Kyioshi Harada tece veemente crítica à aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes da forma como pretende a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

No momento em que o pobre contribuinte é perseguido e acuado pelo Tiranossauro rex, não faz sentido, data vênia, conceder mais privilégios ao Fisco a pretexto de que este mereceu tratamento específico mediante Lei de Execução Fiscal que, repita-se, foi gerado no ventre da Ditadura e perdura até hoje com outra roupagem.¹⁰⁴

Contudo, em sentido contrário, estando o contribuinte, sim, no polo mais fraco da relação tributária, poder-se-ia justificar, então, a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes no sentido inverso do explanado nos Pareceres, como propôs Kyioshi Harada:

Ora, se é possível aplicar disposição de lei geral para inaplicar o dispositivo da lei especial que assegura o efeito suspensivo dos embargos, em nome da teoria do diálogo das fontes, segue-se que deve-se possibilitar a apresentação de embargos à execução fiscal sem prévia penhora quando o devedor não tem bens a oferecer. Não apenas invocável, no caso, a teoria do diálogo das fontes, como também, invocável o princípio do contraditório e ampla defesa protegido em nível de cláusula pétrea. A verdadeira aplicação da teoria do diálogo das fontes conduz exatamente ao contrário do rumo traçado pela jurisprudência atual. É preciso que se considere incorporado ao microsistema da Lei n° 6.830/80 a possibilidade de apresentação de embargos à execução sem prévia penhora como permite o Código de Processo Civil.¹⁰⁵

Dessa forma, sustenta o autor, que em sendo a Teoria do Diálogo das Fontes aplicável a tantas outras categorias vulneráveis, também poderia ser aplicada em favor dos contribuintes para que lhes seja possibilitada a oposição de embargos à execução fiscal sem garantir o juízo:

[...] no nosso entender, essa teoria do diálogo das fontes, introduzida entre nós por Cláudia Lima Marques, vem sendo aplicada às avessas, porquanto ela foi aventada para proteger determinadas categorias que merecem tratamentos privilegiados, a fim de assegurar o equilíbrio das partes litigantes: os consumidores em face

¹⁰⁴ HARADA, Kiyoshi. **Execução Fiscal**. Tiranossauro Rex versus contribuinte. Disponível em: <http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390_Kiyoshi_Harada&ver=785>. Acesso em: 02 jul. 2017.

¹⁰⁵ Ibid.

dos fabricantes e fornecedores; os empregados em face dos empregadores; e por que não os particulares em face do Estado?¹⁰⁶

Vislumbra-se, portanto, que nos Pareceres exarados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Teoria do Diálogo das Fontes estaria sendo aplicada para proteger o Fisco, que não é o polo frágil da relação jurídico-tributária. É por essa razão, que renomados autores, como Kyioshi Harada, entendem que, em verdade, a Teoria do Diálogo das Fontes deveria ser aplicada para proteger o contribuinte, hipossuficiente em relação ao Fisco, para que não lhe fosse exigido garantir a execução na oposição de embargos.

2.4. Da dispensa de Garantia do Juízo diante da completa ausência de bens penhoráveis

Quanto à exigência de garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal e a admissibilidade ou não dos embargos sem a devida garantia, há necessidade, ainda, de diferenciação de situações absolutamente diversas: a exigência de segurança do juízo, em caso de execução de título extrajudicial contra executado que tem disponibilidade de patrimônio para garantir o juízo; e a mesma exigência direcionada a limitar a defesa do executado que não ostenta patrimônio ou renda para garantir o juízo. Ficarão, os últimos, sem possibilidade de discutir, perante o Judiciário, matérias de defesa que poderão extinguir a execução ou mesmo reconhecer a ilegitimidade passiva do executado, ou ainda, reconhecer a inexistência de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária?

Nesse caso, a questão que se coloca é saber se o executado que não disponha de patrimônio poderia opor embargos sem garantir o juízo, em razão da impossibilidade material de garantir a execução. Machado Segundo refere que a questão é respondida afirmativamente por respeitadas processualistas:

[...] na específica hipótese de inexistência de bens que permitam ao executado atender ao ônus da segurança do juízo, a limitação de seu direito de ação à penhora de bens se afigura “totalmente inútil (e, por

¹⁰⁶ HARADA, Kiyoshi. **Execução Fiscal**. Tiranossauro Rex versus contribuinte. Disponível em: <http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390_Kiyoshi_Harada&ver=785>. Acesso em: 02 jul. 2017.

isso mesmo, injustificável), já que em nada contribui para assegurar o direito de ação (executiva) do credor".¹⁰⁷

O autor completa o pensamento da seguinte forma:

Seja como for, nessa hipótese de completa ausência de bens, mesmo quem não admite a tese acima transcrita, e opta por amesquinhar princípios constitucionais em favor da exegese literal de dispositivo de lei ordinária, reconhece que a alternativa à admissão dos embargos seria a suspensão da execução nos moldes do art. 40 da LEF. [...] Pensamos ser de interesse da própria Fazenda o reconhecimento e o processamento dos embargos, nessas hipóteses de completa inexistência de bens. De fato, no curso dos embargos a garantia poderia ser continuamente buscada, além de afastar-se, com êxito, a possibilidade de consumir-se a prescrição intercorrente, que vem sendo reconhecida pela jurisprudência sempre que a execução permanece suspensa, nos termos do art. 40 da LEF, por mais de cinco anos.¹⁰⁸

Cabe destacar que o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu em sede de recurso representativo de controvérsia, que a simples insuficiência inequívoca de patrimônio do executado é suficiente para que se apreciem os embargos à execução sem o reforço de penhora, conforme se depreende da ementa abaixo colacionada:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DETERMINAÇÃO DE REFORÇO DE PENHORA PELO JUIZ EX OFFICIO. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE REQUERIMENTO PELA FAZENDA EXEQUENTE, IN CASU. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. [...] 11. O pleito de imediato prosseguimento dos embargos, à revelia da referida decisão judicial, não merece acolhimento, haja vista que, conquanto a insuficiência patrimonial do devedor seja justificativa plausível à apreciação dos embargos à 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 patrimônio suficiente para a garantia integral do crédito exequendo, cabe-lhe comprovar inequivocamente tal situação. Neste caso, dever-se-á admitir os embargos, excepcionalmente, sob pena de se violar o princípio da isonomia sem um critério de *discrimen* sustentável, eis que dar seguimento à execução, realizando os atos de alienação do patrimônio penhorado e que era insuficiente para garantir toda a dívida, 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

¹⁰⁷ GUERRA, Marcelo Lima. **Execução Forçada** - Controle de Admissibilidade. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 72.

¹⁰⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 265-266.

em garantir o direito de defesa ao "rico", que dispõe de patrimônio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao "pobre", cujo patrimônio insuficiente passaria a ser de pronto alienado para a satisfação parcial do crédito. Não trato da hipótese de inexistência de patrimônio 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 à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Ed. Livraria do Advogado, 5ª ed.; p. 333/334). [...] 14. Recurso a que se nega provimento. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.¹⁰⁹

Conforme se vê, a necessidade de garantia do juízo tem sido relativizada pelo STJ, especialmente em casos em que o executado, hipossuficiente, não tenha condições de garantir o juízo para se defender. Em outro acórdão da Primeira Seção, também resultou a exigência de garantia do juízo amenizada, no sentido de que não seria necessária a garantia integral. É o que se depreende da decisão exarada nos autos dos embargos de divergência no Recurso Especial nº 80.723-PR. No caso, foi utilizado como fundamento da decisão o argumento de que, se admitido o aproveitamento da garantia parcial do juízo, sem a possibilidade de defesa do executado, estar-se-ia restringindo o direito de defesa somente para satisfação do exequente, transformando-se a execução em confisco. O acórdão referente à decisão ficou da seguinte forma ementado:

Processual Civil. Embargos de Divergência (CPC, arts. 496, VIII, e 546, I; art. 266, RISTJ). Execução Fiscal. Penhora. Insuficiente. Admissibilidade, dos Embargos do Devedor. Lei nº 6830/80 (arts. 15, II, 16, § 1º, 18 e 40). CPC, artigos 646, 667, II, 685, II, e 737, I. 1. Consideradas as circunstâncias factuais do caso concreto, inexistindo ou insuficientes os bens do executado para cobrir ou para servir de garantia total do valor da dívida exequenda, efetivada a constrição parcial e estando previsto o reforço da penhora, a lei de regência não impede o prosseguimento da execução, pelo menos, para o resgate parcial do título executivo. Ficaria desajustado o equilíbrio entre as partes litigantes e constituiria injusto favorecimento ao exequente a continuação da constrição parcial, se impedido o devedor de oferecer embargos para a defesa do seu patrimônio constrito. Se há penhora, viabilizam-se os embargos, decorrentes da garantia parcial efetivada com a penhora. 2. Embargos rejeitados.¹¹⁰

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial nº 1127815**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 24.11.2010.

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Embargos de declaração no Recurso Especial nº 80.723**. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. DJ: 10.04.2002.

O STJ também já examinou casos em que foi dispensada a necessidade de garantia do juízo, ou admitidos os embargos com garantia parcial, a fim de assegurar o executado, hipossuficiente, não possuidor de bens para serem penhorados, tenha meios de se defender no processo, ou para garantir ao executado a inafastabilidade da jurisdição, presente no art. 5º, XXXV da CF. Nesse caso, o prazo *a quo* para oposição dos embargos tem início na data da intimação da decisão que dispensou a garantia¹¹¹. Vide, a título exemplificativo, o acórdão ementado pela Primeira Seção, nos autos do Recurso Especial nº 1.440.639/PE, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques:

EMENTA. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO NAS SITUAÇÕES EXCEPCIONAIS EM QUE A JURISPRUDÊNCIA AFASTA A NECESSIDADE DE GARANTIA PRÉVIA. 1. O prazo para oferecer embargos à execução fiscal, nos casos em que a garantia é expressamente dispensada pelo juízo de execução, deve ter início na data da intimação da decisão que dispensou a apresentação de garantia, já que é esse o ato que caracteriza a informação aos atores processuais da desnecessidade da garantia e a aptidão para embargar, não havendo a necessidade de, na intimação da dispensa de garantia, se informar expressamente o prazo para embargar. 2. Aplicação por analogia do disposto no art. 16, da Lei n. 6.830/80 e dos seguintes precedentes: REsp 1.126.307-MT, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1º/3/2011; EREsp 767.505-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Denise Arruda, julgados em 10/9/2008; REsp 244.923-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 16/10/2001; EREsp 1.062.537/RJ, Corte Especial, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 4/5/2009; REsp 1112416 / MG, Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 27.05.2009; REsp 983734 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 23.10.2007. 3. Recurso especial provido.¹¹²

Diante a visão relativizada do STJ, seguem sendo proferidas decisões em que se ameniza a obrigatoriedade da garantia do juízo, em prestígio à principiologia constitucional, garantindo a ampla defesa ao executado, conforme ementa:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE GARANTIA. EXCEÇÃO. HIPOSSUFICIÊNCIA. 1. As execuções fiscais são reguladas pela Lei 6.830/1980, que traz previsão expressa da necessidade de garantia do juízo para a apresentação de embargos (§ 1º do art. 16). 2. Excepcionalmente a jurisprudência relativiza a exigência da garantia para não se obstaculizar o acesso ao Judiciário,

¹¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso Especial nº 1.440.639**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 02.06.2015.

¹¹² Ibid.

no caso de hipossuficiência do embargante, condição que restou comprovada no presente feito.¹¹³

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. GARANTIA AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO. DESNECESSIDADE DA GARANTIA INTEGRAL. PENHORA PARCIAL. GARANTIA DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. ARTIGO 16, § 1º DA LEF. 1- Não se vislumbra os vícios apontados pela União, uma vez que o acórdão foi fundamentado justamente nos dispositivos os quais a embargante alega existir omissão. O fato é que a interpretação dada pelo acórdão vai de encontro com as alegações da União, não que exista qualquer espécie de vício para propositura dos embargos de declaração. 2 - Todavia, a jurisprudência pátria, em homenagem aos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, tem possibilitando, em casos excepcionais, a mitigação dessa regra, admitindo a insuficiência da garantia em razão da hipossuficiência econômica do devedor, desde que cabalmente comprovada. 3- In casu, a partir da leitura dos autos da execução principal percebe-se, à folha 02, que há penhora de um automóvel veículo VW/QUANTUM GL 200 - ano: 1995 - placa: LAP 3141 de sua propriedade. Dessa forma não há como negar a inexistência de garantia parcial à propositura dos embargos à execução. 4 - Embargos de declaração desprovidos.¹¹⁴

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO. POSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DO FEITO, SEM EFEITO SUSPENSIVO. LEI Nº 11.382/2006. I. A quarta Turma do TRF 5ª Região, já se posicionou no sentido de que, mesmo que não tenha sido garantido o Juízo da execução fiscal, para a oposição de embargos de devedor, é cabível o processamento destes sem, no entanto, atribuir-lhes efeito suspensivo. Precedente: TRF 5ª Região, AC 395271/PE, rel. Desembargador Federal Marcelo Navarro, DJ 22/10/2008. II. Apelação provida. Sentença anulada. Retorno dos autos a instância de origem para apreciação do mérito.¹¹⁵

Desse modo, ainda que tímido, já se vislumbra um primeiro passo para que os embargos sejam admitidos sem a prévia segurança do juízo na execução fiscal, especialmente nos casos de hipossuficiência do executado, que ficaria impossibilitado de defender-se em juízo por questões meramente patrimoniais.

¹¹³ BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. Primeira Turma. **Apelação Civil nº 108172820154049999**. Relator: Desembargador Jorge Antonio Maurique. DJ: 03.09.2015.

¹¹⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma Especializada. **Embargos de Declaração na Apelação nº 0018107-06.2012.4.02. 5101**. Relator: Desembargador Luiz Antonio Soares. DJ: 07.03.2016.

¹¹⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Quarta Turma. **Apelação Cível nº 488739**. Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli. DJ: 12.01.2010.

2.5. Da limitação de defesa por meio de Exceção de Pré-Executividade e Ações Autônomas

Conforme já analisado anteriormente, os embargos à execução não são o único meio de insurgência do executado à ação de execução fiscal. Na via judicial, contra a pretensão executiva fiscal, são cabíveis ações autônomas, anulatória e declaratória, sem prejuízo da via mandamental e de outras ações previstas no art. 38, *caput*, da LEF, além da exceção de pré-executividade apresentada no bojo da execução.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é que a ação anulatória é admissível tanto antes quanto depois da propositura da execução fiscal, tendo em vista que a Constituição Federal prestigia os princípios constitucionais de acesso à justiça, contraditório e ampla defesa. Assim, em sendo o ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal direito constitucional do devedor, o STJ entende pela sua possibilidade, não obstante o rito previsto para a execução preveja a ação de embargos do devedor como instrumento hábil a desconstituir a obrigação tributária que já esteja sendo exigida pelo Fisco.¹¹⁶

A despeito desse entendimento já consagrado pelo STJ, na prática, o tema ainda é bastante controvertido e nem sempre são recebidas ações autônomas pelos magistrados, sob o argumento de que “o meio de defesa natural do executado- e do qual naturalmente decorre a suspensão do processo executivo-é a interposição de embargos à execução (...) o procedimento escolhido não corresponde à natureza da causa”¹¹⁷. A dúvida, pois, sobre a possibilidade de serem recebidas ações autônomas é hodierna.

Refere-se, ademais, que embargos são reação que se dá por meio de ação. Não há qualquer diferença entre veicular uma ação ordinária e veicular uma ação de embargos com mesmo objeto, mesma causa de pedir e mesmo pedido. O que advém da propositura de uma ação, ou ainda, da exceção de executividade, em substituição aos embargos, é uma provável alegação de

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.136.282**. 1ª Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 03.12.2009.

¹¹⁷ Trecho extraído de decisão proferida nos autos de ação declaratória: BRASIL. Juizado Especial da 8ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre. **Processo n. 9013727-15.2017.8.21.0001**. Juiz: João Pedro Cavalli Junior.

burla à necessidade de segurança do juízo¹¹⁸, exigência de caução, e o mesmo resultado: limitação da defesa e subtração da análise da referida matéria da órbita do Poder Judiciário, o que, como é sabido, é inconstitucional.¹¹⁹

Não obstante, considerando que seja recebida a ação, outra ordem de considerações se faz necessária.

Segundo Leonardo José Carneiro da Cunha “a diferença entre uma ação autônoma e os embargos do devedor está em que estes podem suspender a execução, enquanto aquela não produz esse efeito suspensivo”¹²⁰. As ações autônomas catalogadas no art. 38, *caput*, da LEF, assim como a ação declaratória, não tem força suspensiva do tramite da execução, conforme previsão do art. 784, §1o do CPC¹²¹, com ressalva à hipótese de depósito do valor integral do débito, segundo a súmula 112 do STJ¹²² e da possibilidade de suspensão da execução que “pode ser obtida a partir da concessão de tutela satisfativa provisória (art. 294 e ss., CPC), atendidos os pressupostos legais”¹²³. Assim, a execução somente será suspensa se opostos os embargos à execução.

Dessa forma, ajuizada ação autônoma, a regra é que não haja suspensão da execução e que esta siga seu trâmite na procura de bens do executado, enquanto tramita, nem sempre apensada, a ação autônoma que discute a exigência do crédito tributário.

¹¹⁸ A título exemplificado, trecho extraído da decisão proferida nos autos de processo de execução fiscal em que apresentada exceção de pré-executividade: “Assim, se houve penhora de bens, a forma de defesa adequada seria a oposição de embargos à execução. Contudo, o executado deixou transcorrer in albis o prazo para interposição do incidente, noticiando o parcelamento do débito. Com efeito, a perda do prazo para opor embargos não autoriza exceção de pré-executividade substitutiva. É o mesmo princípio do descabimento da ação declaratória ou anulatória substitutiva de embargos, que viola o princípio da razoável duração do processo, implicando na duplicidade de ações e correspondendo, na verdade, em um embargos à execução sem prazo.”. BRASIL. Foro Central de Porto Alegre. 8ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre. **Processo nº 001/1.06.0259679-7**. Juíza: Lia Gehrke Brandão. DJ: 31.05.2017.

¹¹⁹ Trecho extraído das razões de recurso da Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul. Defensora Pública: Daniela Boito Maurmann Hidalgo. BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Vigésima Segunda Vara Cível. **Agravo de Instrumento nº 70035899046**. Relatora: Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza. DJ: 29.04.2010.

¹²⁰ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 470.

¹²¹ Lei 13.105/15. “Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais (...) § 1º A propositura de qualquer ação relativa a débito constante de título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução”.

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 112**. DJ: 03.11.1994. “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.”

¹²³ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 850.

As ações autônomas não são incidentais à execução, embora sejam prejudiciais. Por esta razão é que são chamadas de defesas heterotrópicas¹²⁴. Discute-se, inclusive, a possibilidade de conexão entre as ações de execução e autônoma, que resultaria da prejudicialidade entre esta e aquela. A autora Cleide Previtali ensina que a conexão entre as ações têm por objetivo a economia processual, ou seja, impedir julgamentos contraditórios e relativos aos mesmos fatos, a ensejar segurança jurídica, o que não seria possível caso tramitassem em juízos distintos¹²⁵. A jurisprudência do STJ entende pela possibilidade de conexão entre as ações de execução e autônoma.¹²⁶

No entanto, esse entendimento não tem sido seguido pelas cortes inferiores. Tribunais de 2º grau dificilmente têm reconhecido a conexão entre ações declaratórias e as respectivas execuções fiscais, o que enseja a desarmonia das decisões, a insegurança jurídica e a ausência de economia processual. É o que se verifica das ementas abaixo colacionadas, referentes a precedentes do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e Tribunal Regional da 4ª Região:

AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITCD. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. PEDIDO DE APENSAMENTO DOS PROCESSOS. INOCORRÊNCIA DE CONEXÃO. Não há conexão entre ação anulatória e execução fiscal. Jurisprudência deste Tribunal. AGRAVO DESPROVIDO. UNÂNIME.¹²⁷

PROCESSUAL CIVIL. CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUIZADO ESPECIAL FEDERAL CÍVEL. COMPETÊNCIA ABSOLUTA. AÇÃO ANULATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE REUNIÃO COM A EXECUÇÃO FISCAL. 1. A competência do Juizado Especial Federal Cível é determinada pelo valor da causa. Cuida-se de competência absoluta, conforme dispõe o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.259/2001. 2. Em se tratando de competência absoluta, não se aplica o disposto no art. 54 do CPC (art. 102 do antigo CPC), que permite a modificação

¹²⁴ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 470.

¹²⁵ CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 491.

¹²⁶ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC INEXISTENTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. EXECUÇÃO FISCAL. POSTERIOR AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE CONEXÃO ENTRE AS DEMANDAS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. NECESSIDADE DA GARANTIA DO JUÍZO OU DO DEPÓSITO INTEGRAL DO VALOR DA DÍVIDA. SÚMULA 83/STJ. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 1251021**. 2ª Turma. Relator: Min. Humberto Martins. DJ: 02.08.2011.

¹²⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Vigésima Segunda Câmara Cível. **Agravo de Instrumento nº 70066534652**. Relatora: Desembargadora Denise Oliveira Cezar. DJ: 14.10.2015.

da competência relativa pela conexão ou continência. 3. Ainda que a jurisprudência do STJ reconheça a conexão entre a ação anulatória do débito e a execução fiscal, uma vez que ambas visam à desconstituição do crédito tributário ou à declaração da inexistência da relação jurídica que respalda o título executivo, a competência para julgar a ação anulatória somente pode ser modificada se não conflitar com a competência absoluta do Juizado Especial Federal, fixada em razão do valor da causa. Precedentes desta Seção e do STJ).¹²⁸

Há de se observar ainda que, como no caso do último acórdão colacionado, as ações anulatórias que tenham valor da causa até o limite de sessenta salários-mínimos serão de competência do juizado especial, enquanto a execução fiscal tramitará em outro juízo para tanto competente. É também o que ocorre quando existir vara especializada em função da matéria, hipótese de competência absoluta, conforme entendimento firmado pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL E AÇÃO ANULATÓRIA. CONEXÃO. NÃO APLICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE VARA ESPECIALIZADA EM RAZÃO DA MATÉRIA. COMPETÊNCIA ABSOLUTA. 1. A decisão agravada foi baseada na jurisprudência pacífica desta Corte, no sentido da não aplicação da regra de conexão entre feitos na hipótese de existência de vara especializada em razão da matéria, diante da não modificação da competência absoluta.¹²⁹

Assim, mais uma vez, vislumbra-se que a ação anulatória e declaratória, a despeito de serem uma possibilidade de questionamento do débito para além dos embargos, também possuem suas particularidades, como a não suspensão da execução, de regra, e o não reconhecimento da conexão com a execução fiscal, como ocorre, naturalmente, nos embargos à execução.

Quanto à exceção de pré-executividade, não restam dúvidas de que a veiculação de um número muito restrito de matérias de defesa no bojo da execução não seria o bastante para o exercício da ampla defesa a que o executado tem direito.

2.6. Do respeito aos Direitos Fundamentais do contribuinte

¹²⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Seção. **Conflito de Competência nº 5054974-88.2016.404.0000**. Relator: Andrei Pitten Velloso. DJ: 16.03.2017.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 106.041**. 1ª Seção. Relator: Min. Castro Meira. DJ: 09.11.2009.

Da antinomia entre as leis nº 6.830/80 e nº 13.105/15, em um primeiro momento, restou verificado que a lei especial anterior deveria prevalecer sobre a lei geral posterior, de modo que a Lei de Execução Fiscal prevaleceria em detrimento das alterações advindas com a Lei nº 11.382/06, que modificou o CPC em matéria de execução, aplicando-se o CPC apenas de forma subsidiária à execução fiscal. No entanto, para que a lei especial seja aplicável, precisa estar em consonância com os ditames constitucionais, já que a Constituição Federal é seu fundamento de validade.¹³⁰

Nesse prisma, importa, para além de conhecer as inovações técnicas que o sistema da Lei nº 6.830/80 trouxe, seu distanciamento ou aproximação com o Código de Processo Civil, refletir criticamente sobre o reflexo das disposições dessa lei sobre os direitos fundamentais do contribuinte, especialmente do art. 16. §1º, da LEF, que prevê a exigência de segurança do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal.

Na medida em que o dispositivo legal dispõe que a defesa do executado obrigatoriamente requer a garantia do juízo, está, invariavelmente, afastando a possibilidade das pessoas que não possuem patrimônio para oferecer em garantia defenderem-se do processo executivo e, necessariamente, condiciona à defesa uma questão patrimonial, colocando os contribuintes em situação de desigualdade.

Isso ocorre em um contexto em que os embargos à execução são a única oportunidade que o executado tem de defender-se amplamente no processo de execução, podendo arguir toda matéria útil, de fato e de direito, em obediência ao princípio do devido processo legal, para obstaculizar a execução que está em andamento¹³¹. Neste contexto, evidencia-se doutrina de Ingo Sarlet, Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero:

Campo fértil para análise do direito à igualdade no processo está no processo civil em que o Poder Público figura como parte. Ressalta aí a utilização-absolutamente indevida- pelo legislador do processo como estratégia de poder governamental. Embora se possa pensar em situações em que é possível justificar legitimamente a discriminação entre o Estado e o particular no processo, como, por

¹³⁰ SANTOS, Michelle Marie Caldas Cruz. **A exigência de garantia do juízo nas execuções fiscais**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI76425,21048-A+exigencia+da+garantia+do+juizo+nas+execucoes+fiscais>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

¹³¹ CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 226.

exemplo, na previsão de prazos processuais diferenciados (art. 188 do CPC), dado o elevado volume de trabalho forense acometido à advocacia pública, a diferenciação normalmente realizada o é sem qualquer critério legítimo, sendo inconstitucional por ofensa à igualdade e paridade de armas.¹³²

De igual forma, não se demonstra razoável exigir do executado, em particular do executado hipossuficiente, que garanta o juízo para ter assegurado o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, pois referida exigência não parece estar em consonância com os direitos constitucionalmente assegurados no art. 5º da CF.

Na prática, o que se observa é a prevalência do poder público sobre os direitos do contribuinte, constituindo-se uma relação em que há uma enorme disparidade de forças e de limitações injustificáveis que acarretam a dificuldade de defesa. Nesse sentido, James Marins pondera:

Ao lado da necessidade de se buscar satisfazer o crédito fazendário, surge a necessidade de se buscar também o respeito incondicional ao sistema de garantias da *relação jurídica tributária*. Desse limite, por mais que se propugne pelo interesse público da satisfação do crédito fazendário, não pode passar a execução fiscal.¹³³

Em última análise, cabe sinalar que a execução dos créditos tributários situa-se em uma acepção genérica na categoria das execuções por quantia certa, fundadas em título executivo extrajudicial. Assim, ainda que como fonte subsidiária, e não raro integradora¹³⁴, devem ser aplicadas as disposições do Código de Processo Civil, especialmente em atenção a uma interpretação conforme a Constituição. Dessa forma, entende James Marins:

Mesmo que a especialidade do tema confira a Fazenda Pública certas prerrogativas para satisfação de seus créditos, a matéria permanece sob o influxo dos dispositivos do CPC atinentes à execução em geral. Os princípios gerais que regem o tema são válidos porque a especialidade não supera o princípio geral, é restrição e não ampliação, é complementar; cuida-se não de outra espécie mas de *subespécie*.¹³⁵

¹³² SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. Porto Alegre: Revista dos Tribunais, 2013, p. 725.

¹³³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 779.

¹³⁴ *Ibid.*, p. 778.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 778.

Compreende-se, desse modo, a execução fiscal inserida dentro de um sistema jurídico em que se revela subespécie de execução singular por quantia certa, baseada em título executivo extrajudicial. Assim, em sendo compreendida dentro da execução em geral, e especialmente em atenção à Constituição Federal, a execução fiscal, segundo James Marins, para além de garantir o interesse do credor, deve atentar para a defesa dos direitos do devedor, sob pena de se tornar arbítrio¹³⁶. O autor ressalta que “aliás, é salutar, em se tratando de processo de execução, fato não raro olvidado, propugnar-se pela aplicação de todas as garantias processuais que se aplicam às diferentes espécies de procedimentos”¹³⁷.

Nesse sentido, observa-se a lição de Cândido Rangel Dinamarco:

A teoria da execução forçada jamais será satisfatoriamente desenvolvida se não assentar nas sólidas colunas dos princípios e dois institutos fundamentais do direito processual civil, já encoberto e elaborado com riqueza e muita criatividade em relação ao processo de conhecimento. Para chegar-se ao conhecimento verdadeiramente científico da execução é indispensável a consciência do apoio do sistema nas garantias estabelecidas a nível constitucional, associada à visão estrutural da ordem processual distribuída entre seus institutos fundamentais (jurisdição, ação, defesa e processo).¹³⁸

Nesse contexto, cabe assinalar o papel da jurisprudência, que poderia enfrentar a norma infraconstitucional e questionar sua constitucionalidade, como uma forma de impedir que o art. 16, §1º da LEF, que não encontra fundamento na CF/88, continuasse sendo aplicado pela letra fria da lei. Nesse sentido, observa-se a doutrina de Candido Rangel Dinamarco:

Disposições infraconstitucionais como aquelas não trariam máculas ao sistema se houvesse da parte dos juízes e tribunais a disposição a confrontá-las severamente com a garantia constitucional da igualdade, impedindo que se impusessem ou confinando-as no menor espaço possível. Mas a realidade é oposta.¹³⁹

¹³⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 778.

¹³⁷ Ibid., p. 778-779.

¹³⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução civil**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 97. No mesmo sentido, MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 779.

¹³⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 6. ed., rev e atual. São Paulo: Editora Malheiros, v. 01, 2009, p. 218.

Humberto Ávila escreve sobre o “Estatuto do Contribuinte”, que seria um conjunto de normas a regular a relação tributária, com a finalidade de garantir os direitos do contribuinte e de limitar o poder de tributar¹⁴⁰. O autor expõe que existem obstáculos que impedem a construção integral do referido Estatuto no direito brasileiro, muito porque existe um descompasso entre o que o direito prevê e o que a doutrina e jurisprudência descreve e concretiza, respectivamente. O autor aponta que a Constituição Federal possui muitos dispositivos que “servem como pontos de partida exatamente para garantir os direitos dos contribuintes e para limitar o poder de tributar”¹⁴¹, aí incluídos os princípios, direitos e garantias fundamentais, princípios tributários, entre outros. Ocorre que, por outro lado, a doutrina e a jurisprudência não correspondem ao direito positivo. Nas palavras do autor:

O exame da doutrina põe a descoberto tanto a circunscrição de sua atividade, com notáveis exceções, à mera descrição do ordenamento jurídico, quanto sua dificuldade em constituir o conteúdo semântico daquelas normas jurídicas por ela própria qualificadas de fundamentais- os princípios jurídicos; e o estudo da jurisprudência manifesta a ineficácia dos direitos fundamentais enquanto normas limitadoras do poder de tributar.¹⁴²

O autor busca explicitar que os obstáculos à delimitação do referido Estatuto residem na falsa interpretação de que a Constituição possui uma enorme quantidade de normas garantidoras dos direitos do contribuinte. Ele explica que, em verdade “a Constituição de 1988 nada mais possui do que um maior número de pontos de partida para a construção dos direitos dos contribuintes e das limitações ao poder de tributar. É preciso não confundir o ponto de partida com o de chegada”¹⁴³. Além disso, o sistema tributário não se restringe aos dispositivos que se relacionam de forma imediata à matéria tributária:

[...] em vez da matéria, é preciso construir uma sistematização do conteúdo de sentido dos dispositivos que protegem expressa ou implicitamente, imediata ou mediata os bens jurídicos [...] restringidos pela concretização da relação obrigacional tributária.¹⁴⁴

¹⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, nº12, nov./dez./jan., 2008, p. 01.

¹⁴¹ Ibid., p. 02.

¹⁴² ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, nº12, nov./dez./jan., 2008, p. 02.

¹⁴³ Ibid., p. 02.

¹⁴⁴ Ibid., p. 03.

Desse modo, evidencia-se, com as lições do autor, que residem na CF e nas garantias fundamentais por ela asseguradas os “pontos de partida” a partir dos quais deveria haver um esforço maior para a sistematização dos direitos do contribuinte, os quais poderiam ser estabelecidos por meio de um Estatuto, buscando-se uma maior proteção efetiva de seus direitos fundamentais.

2.7. Da inconstitucionalidade do art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal

Já se examinou a exigência de garantia do juízo para oposição de embargos sobre as influências das alterações promovidas pela Lei nº 11.382/06 no CPC/73, e incorporadas pelo CPC/15, e a possibilidade de serem estas aplicáveis à Execução Fiscal. No entanto, quanto à constitucionalidade do dispositivo legal, oportuno o seguinte questionamento: a garantia do juízo para ajuizamento dos embargos à execução fiscal, presente no art. 16, §1º da LEF foi recepcionada pela Constituição Federal? E especificamente: essa exigência não afrontaria princípios constitucionais como ampla defesa, contraditório, acesso à justiça e igualdade?

Parcela da doutrina aponta que a lei especial anterior prevalece sobre a lei geral posterior, de modo que a garantia do juízo, prevista no art. 16, §1º, da LEF, continuaria vigente após as alterações advindas com as mudanças do Novo Código de Processo Civil, que não mais exige a garantia do juízo para a oposição de embargos à execução. Contudo, oportuna a advertência de Michelle Marie Caldas Cruz sobre esse entendimento:

Assim, a lei de execução fiscal deve ser aplicada em detrimento ao código de processo que somente se aplicará subsidiariamente, exatamente como enunciou o artigo 1º da Lei de Execução Fiscal. Para tanto, a legislação especial precisa estar em conformidade com a Constituição Federal que é seu fundamento de validade, no momento em que ela estiver conflitante com a Lei Maior estaremos diante de outro problema.¹⁴⁵

¹⁴⁵ SANTOS, Michelle Marie Caldas Cruz. **A exigência da garantia do juízo nas execuções fiscais.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI76425,21048-A+exigencia+da+garantia+do+juizo+nas+execucoes+fiscais>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

Daí a necessidade que surge para ser verificado se o dispositivo legal do art. 16, §1º da Lei nº 6.830/80 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista que “só o crivo constitucional pode garantir a legitimidade de um sistema de execuções fiscais, que além de célere e eficaz, dê integral guarida aos direitos do contribuinte constitucionalmente assegurados”¹⁴⁶.

Visto isso, passa-se a observar que a Lei de Execução Fiscal foi publicada anteriormente ao advento da Constituição de 1988, do que se extrai a necessidade de sofrer um juízo de compatibilidade com a nova constituição. Assim, é preciso saber se as normas anteriores ao novo texto constitucional foram validadas pelo novo ordenamento jurídico vigente. Sobre o tema da recepção constitucional, transcrevem-se os ensinamentos de Hans Kelsen:

Se as leis emanadas sob a velha Constituição “continuam a ser válidas sob a nova, isto é possível somente porque lhes é conferida validade, expressa ou tacitamente, pela nova Constituição”. O fenômeno é um caso de recepção (semelhante à recepção do direito romano). O novo ordenamento “recebe”, isto é, adota normas do velho ordenamento, o que significa que o novo ordenamento atribui validade (dá vigor) a normas que têm o mesmo conteúdo das normas do velho ordenamento. A “recepção” é um procedimento abreviado de criação do direito.¹⁴⁷

Por conseguinte, normas infraconstitucionais que dão sinal de desrespeito aos preceitos trazidos pela Constituição de 1988, especialmente no que se refere às garantias fundamentais, devem ser lidas com cautela, como é o caso da Lei de Execução Fiscal que reflete, em muito de seus dispositivos, o espírito eminentemente fiscalista da época em que a lei foi criada, sob o contexto da não vigência do Estado de Direito. Diante desse contexto, explicita James Marins:

Não há se admitir qualquer validade a institutos que não respeitam os ditames de ordem superior contidos na Carta Magna. Assim, o intérprete ao se valer do executivo fiscal conforme contido na Lei nº 6.830/80 há de estar atento às considerações de ordem constitucional que necessariamente devem ser empreendidas, desconsiderando os tergiversamentos da Lei de Execução Fiscal. [...] Maltrata a Lei nº 6.830/80 a vontade política que ordena a sociedade brasileira, expressada de forma clara na nossa Constituição que não recepciona

¹⁴⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p 882.

¹⁴⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 172.

diplomas contrários a seus primados de garantia dos cidadãos. Valores da ordem da isonomia, do devido processo legal, da ampla defesa, verdadeiros corolários do Estado Democrático de Direito, que o Brasil pretende ser, não podem ser relegados a um segundo plano. Não se alegue em defesa dos dispositivos aqui criticados que se trata de prestigiar o interesse público; interesse público é aquele que está conforme a Constituição, pois do contrário não passa de mero arbítrio.¹⁴⁸

Sendo assim, percebe-se que muitos dos institutos previstos no diploma fiscal não estão revestidos de validade diante da nova ordem constitucional, como é o caso dos dispositivos que desrespeitam as garantias fundamentais do contribuinte.

2.7.1. A inconstitucionalidade da exigência de garantia do juízo sob o prisma dos princípios constitucionais da ampla defesa e contrário, acesso à justiça e isonomia

A Constituição Federal contém “princípios elevados ao status de garantia fundamental pelo art. 5º da Magna Carta”¹⁴⁹, em que é assegurado aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa e o livre acesso à justiça, segundo, respectivamente, os incisos LV e XXXV, esculpidos no art. 5º da CF/88. Destaca-se, portanto, que o constituinte originário deixou claro que o Estado deve garantir a todos os cidadãos o efetivo acesso à justiça. Em especial, as mesmas garantias devem estender-se àqueles que não têm condições econômico-financeiras, sem discriminações.

O art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal estabelece claramente que os embargos à execução somente poderão ser opostos se o juízo estiver garantido. Do contrário, não serão admitidos. Ocorre que no processo de execução de título executivo extrajudicial, como é o processo de execução fiscal, não é jurisdicional a formação do título extrajudicial, de forma que o procedimento destinado a executar este título, segundo Marinoni, Arenhart e Mitidiero, “abre oportunidade para o executado apresentar processo incidental de conhecimento (chamado de embargos à execução), onde as matérias

¹⁴⁸ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 884- 885.

¹⁴⁹ BASTOS, Gabriel Caetano. **Análise da exigência da Garantia do Juízo para a oposição de embargos à Execução Fiscal**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.32168&seo=1#_ftn3>. Acesso em: 03 jul. 2017.

alegáveis não são restritas pela lei, como acontece com a impugnação”¹⁵⁰. Daí advém a importância da oportunidade que deve ter o executado de apresentar os embargos à execução, “já que não houve o crivo judicial anterior a deliberar sobre a existência do direito demandado”¹⁵¹.

Para explicar a condição estrutural da peculiar relação tributária, que é potencializadora das vulnerabilidades existentes nessa relação, o tributarista James Marins utiliza doutrina de Valdés Costa:

A relação obrigacional tributária, ao contrário da maioria dos vínculos obrigacionais civis, aperfeiçoa-se independentemente do consentimento direto do contribuinte, e sua conversão em Certidão de Dívida Ativa é fruto da elevada preponderância de meio que dispõe o Estado para a formalização desse título executivo extrajudicial-mecanismos cada vez mais unilaterais. Essa unilateralidade e preponderância de meios é decorrente da tríplice função do Estado em matéria fiscal (Valdés Costa), ou seja: cria a lei tributária obrigacional; aplica a lei tributária na condição de sujeito ativo da obrigação e, por fim, julga lide decorrente e sua própria aplicação da lei; opera, como costumamos afirmar, na condição de “Estado-juiz-de-sua-própria-causa”.¹⁵²

A despeito das peculiaridades inerentes ao crédito fiscal, é certo que “um regime de cobrança de créditos sintonizado com os reclames do Estado Democrático de Direito deve levar em conta dois matizes distintos: a necessidade de custear o Estado e o respeito à integridade do contribuinte”¹⁵³. Nesse contexto, importante a lição de James Marins:

Embora o processo de execução se dê levando em conta primordialmente interesse do credor, não se pode conceber um processo, ao menos em nosso ordenamento atual, que prescindia de valores constitucionais garantidores do devido processo legal, ampla defesa e acesso à justiça. Nesse ponto renova-se a discussão que contrapõe as prerrogativas da Fazenda aos direitos do contribuinte, especialmente o direito à ampla defesa.¹⁵⁴

Ao tratar da Lei nº 6.830/80, gize-se que é preciso sempre ter em vista o significado que advém do momento histórico em que foi inserida no

¹⁵⁰ MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. vol. 3. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 65.

¹⁵¹ Ibid., p. 65.

¹⁵² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 880.

¹⁵³ Ibid., p. 775.

¹⁵⁴ Ibid., p. 853.

ordenamento jurídico, conforme já referido anteriormente. Segundo a lição de Iso Chaitz Scherkerkewitz:

Nossa legislação tributária é em grande parte anterior à promulgação da Constituição de 1988. O Código Tributário Nacional, a Lei de Execuções Fiscais e muitas outras leis que criaram tributos e estabeleceram formas de recolhimentos e cobrança dos mesmos são imbuídas daquele espírito fiscalista, daquele ranço autoritário proveniente da força das armas e não da força do direito. Os instrumentos citados estavam, até mesmo em contradição com a Constituição de 1967/69, porém, em virtude da não vigência do Estado de Direito, os argumentos constitucionais eram menosprezados pelos Tribunais e pelos próprios advogados, sabedores da fragilidade fática da Constituição então em vigência.¹⁵⁵

Diante dessa conjuntura, o problema está em, atualmente, tomar o interesse arrecadatário como critério jurídico e privar o contribuinte de seu patrimônio, de modo que suas garantias acabem sendo vistas como simples entraves à arrecadação, buscando-se a arrecadação a qualquer custo. Nesse prisma, James Marins afirma que “dispensam-se maiores considerações teóricas para se repudiar tal sorte de entendimento; a experiência é suficientemente clara em nos ensinar o quão trágico é desconsiderar as garantias individuais em nome de ocasionais interesses de Estado”¹⁵⁶.

De acordo com a opinião do referido autor “dentre os críticos da Lei n° 6.830/80 a maioria assinala como razão maior de sua censura não a má técnica da lei, e sim seu desrespeito com valores de ordem constitucional que projetam para além dos limites da lei a cobrança de tributos”¹⁵⁷. Nesse contexto, o autor observa:

É natural que haja conflito na efetividade exacional. O que não é natural é que haja desvio dos ditames constitucionais e do sistema que rege a execução como um todo. Se por um lado faz-se óbvia a necessidade de se dotar a Fazenda Pública de mecanismos de cobrança céleres e seguros, essa ideia não implica supressão de qualquer tipo de direito do contribuinte.¹⁵⁸

¹⁵⁵ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Execução Fiscal**. Revista de Processo, São Paulo, 77/245, jul. 2015.

¹⁵⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 883.

¹⁵⁷ Ibid., p. 882.

¹⁵⁸ Ibid., p. 883.

Essa visão de que o interesse público supera as garantias individuais e constitucionalmente asseguradas do contribuinte em prol da arrecadação inspirou a Lei de Execução Fiscal. É por esse motivo que referido diploma deve ser lido com grandes reservas. O intérprete ao se valer da Lei de Execução Fiscal deve estar atento à ordem constitucional que deve ser assegurada.

A Constituição Federal enuncia, no art. 5º, XXXVI que “todos são iguais perante a lei”. Tal preceito está longe de pretender que seja conferido tratamento substancialmente idêntico a todas as pessoas. Inclusive, muitas vezes implica sejam conferidas certas prerrogativas a certas pessoas, dispensando tratamento assimétrico para alcançar o ideal da simetria.¹⁵⁹ Assim, além de ser levada em conta a existência de diversidades, os critérios eleitos pelo legislador para dar tratamento desigual a certas categorias devem ser razoáveis, pois o propósito da isonomia é evitar o arbítrio e a discriminação sem fundamento. Isto é, a igualdade deve propiciar, de um lado, a garantia individual contra perseguições e, de outro, tolher favoritismos¹⁶⁰. Nesse sentido observa Cleide Previtalli Cais:

O princípio atua outorgando tratamento igual às situações iguais e desigual às situações desiguais. Sendo assim, obedecendo-o, não é admissível desequiparar pessoas e situações, quando entre elas não se apresentarem fatores desiguais, impondo-se, ainda, que a diferenciação do regime legal esteja correlacionada com a diferença que se tomou em conta.¹⁶¹

Ocorre que o art. 16, § 1º da Lei de Execução Fiscal não leva em conta o princípio da igualdade material, tendo em vista que trata casos desiguais, ou seja, contribuintes que possuem patrimônio para dar em garantia à execução e contribuintes hipossuficientes que não dispõem de patrimônio para dar em garantia, de forma igual, exigindo de ambos a garantia do juízo para oposição de embargos à execução. Dessa forma, o contribuinte que não possui patrimônio para oferecer em garantia não pode se defender da execução de forma ampla, e não tem acesso aos mesmos direitos, encontrando-se em desvantagem em relação àqueles que têm disponibilidade de patrimônio para

¹⁵⁹ BRAMANTE, Ivani Contini. Prerrogativas processuais da Fazenda Pública e princípio da isonomia. **Revista de Processo**, São Paulo. v. 29. n. 117, p. 365-383, set./out. 2004, p. 367.

¹⁶⁰ CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 110.

¹⁶¹ Ibid.

ofertar em garantia do juízo. Nesse sentido, assinala Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

A igualdade de tratamento é uma das facetas da igualdade jurídica. Esse princípio revela o direito ao igual tratamento, o que significa ter acesso aos mesmos direitos; e também no direito ao tratamento como igual, o direito de não ser desvantajado em relação a outras pessoas. A igualdade não exclui a diferenciação, em razão da diversidade de situações. Ao contrário, a justiça retributiva reclama essa diferenciação. Realmente, a igualdade, nesse caso, é o tratamento desigual de desigualdades. No mundo contemporâneo, dado o intervencionismo do Estado que procura corrigir as mais variadas disparidades, a diferenciação de situações se intensificou a um ponto que raras são as leis que colhem todos os indivíduos.¹⁶²

De fato, da forma como prevista a exigência de garantia do juízo no art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal não há diferenciação para situações desiguais, em que o contribuinte, impossibilitado de oferecer bens em garantia para apresentar embargos à execução, fica em situação de desvantagem se comparado àquele que dispõe de patrimônio para dar em garantia, o que pode levar ao entendimento de que a lei coloca os hipossuficientes à margem do exercício do contraditório, ampla defesa e acesso à justiça por motivos patrimoniais. O que parece estar implícito neste dispositivo legal é o que Leonardo José Carneiro da Cunha chamou de discriminação juridicamente intolerável¹⁶³, as quais não podem ser admitidas, já que atentam contra o princípio da igualdade. Nesse caso, a desigualdade de tratamento deixa de conferir às partes igualdade de oportunidades, já que executados hipossuficientes não podem apresentar defesa por meio de embargos à execução em função unicamente da condição financeira.

Verifica-se, no entanto, que a Constituição Federal impede que o acesso à justiça seja condicionado à disponibilidade patrimonial, tendo em vista que os princípios da ampla defesa e contraditório continuam sendo pedra angular do sistema processual civil brasileiro que necessariamente observa os ditames constitucionais. Assim, se aos contribuintes executados fiscais não for dada a oportunidade de defenderem-se amplamente no processo, estarão sendo

¹⁶² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios Fundamentais do direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 204-205.

¹⁶³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 23.

tratados desigualmente, unicamente em razão de possuírem, ou não, patrimônio disponível. Nesse sentido, observa Fernando Vasconcelos:

Tem-se observado ao longo dos séculos, especialmente da leitura das constituições modernas, que, dentro dessa garantia constitucional de defesa, a justiça de um ato consiste na igualdade de tratamento que ele reserva a todos os membros de uma mesma categoria essencial. Se houver, por parte do órgão jurisdicional, diversidade de tratamento, então teremos aí a inversão dos valores catalogados na Constituição, ausência de equidade e violação de princípios arraigados nos mais diferentes institutos jurídicos universais.¹⁶⁴

Destarte, tem-se que a exigência de garantia do juízo, por si só, já estaria em descompasso com os ditames constitucionais, por impor condição para o acesso à justiça. Ao se considerar que o executado seja hipossuficiente, referida exigência se afasta ainda mais da garantia constitucional da ampla defesa e contraditório, pois o obstáculo à efetivação da defesa é ainda maior, vez que a imposição que se faz condiciona o acesso à justiça à disponibilidade patrimonial do executado.

2.7.2. Análise da inconstitucionalidade do art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal em analogia às Súmulas Vinculantes nº 28 e nº 21

A letra do artigo 38 da Lei de Execução Fiscal¹⁶⁵ que condiciona a ação anulatória do ato declarativo da dívida ao depósito prévio do valor da dívida foi foco de vivas discussões acerca de sua constitucionalidade. Há posicionamentos doutrinários que apontam a inconstitucionalidade do dispositivo, por restringir o direito de ação, e outros que não veem qualquer objeção de inconstitucionalidade na literalidade do dispositivo. Analisando a questão, James Maris preleciona com inegável clareza:

¹⁶⁴ VASCONCELOS, Fernando Antônio. Da precariedade da defesa nos embargos à execução fiscal. *Prima Facie, international journal. Direito, História e Política*, v. 15, n. 30, quadrimestral, set./dez. 2016, p. 15.

¹⁶⁵ Lei 6.830/80. “Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”.

Andou bem a lei ao buscar prestigiar o juízo da execução fiscal, é louvável a intenção de se “evitar a procrastinação dos processos, com os inconvenientes que acarreta não só à Fazenda Pública, como às partes”¹⁶⁶. Porém, o prestígio ao executivo fiscal não pode de maneira alguma criar óbice ao direito de ação do contribuinte. Sob este prisma, é inegável a censura que merece a Lei de Execução Fiscal. A ideia de se dotar de exclusividade a discussão judicial da dívida ativa não chega ao ponto de se poder melindrar o direito de ação constitucionalmente previsto.¹⁶⁷

No caso do art. 38 da Lei de Execução Fiscal, doutrina e jurisprudência cuidaram de afastar sua aplicação literal, em favor de uma interpretação que assegurasse a garantia constitucional de amplo acesso aos órgãos jurisdicionais (art. 5º, XXXV, da CF¹⁶⁸). A única limitação possível ao direito de ação se revela na natureza da ação a ser ajuizada, tendo em vista que a via processual escolhida deve ser compatível com a pretensão a ser deduzida, já que a lei não poderá negar acesso ao Poder Judiciário¹⁶⁹. Assim, sobre a previsão de caução para a propositura de ação anulatória do ato declarativo da dívida, James Marins aponta que o art. 38 da LEF objetivava “criar uma injustificada ofensa à isonomia, contrariando frontalmente os princípios de justiça mais caros ao constituinte brasileiro”¹⁷⁰.

Nesse contexto, merece destaque a edição da súmula vinculante nº 28, sobre a inconstitucionalidade do artigo 19 da Lei nº 8.870/94¹⁷¹. O *leading case* foi o caso da ADI 1.074 cuja ementa tem o seguinte teor:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 19, CAPUT, DA LEI FEDERAL N. 8.870/94. DISCUSSÃO JUDICIAL DE

¹⁶⁶ PACHECO, José da Silva *Apud* MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 810.

¹⁶⁷ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 810.

¹⁶⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

¹⁶⁹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 811.

¹⁷⁰ *Ibid.*, p. 811.

¹⁷¹ BRASIL. Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília**, DF, 16 abr. 1994 e retificado em 12 mai. 1994. “Art. 19. As ações judiciais, inclusive cautelares, que tenham por objeto a discussão de débito para com o INSS serão, obrigatoriamente, precedidas do depósito preparatório do valor do mesmo, monetariamente corrigido até a data de efetivação, acrescido dos juros, multa de mora e demais encargos”.

DÉBITO PARA COM O INSS. DEPÓSITO PRÉVIO DO VALOR MONETARIAMENTE CORRIGIDO E ACRESCIDO DE MULTA E JUROS. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 5º, INCISOS XXXV E LV, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O artigo 19 da Lei n. 8.870/94 impõe condição à propositura das ações cujo objeto seja a discussão de créditos tributários. Consubstancia barreira ao acesso ao Poder Judiciário. 2. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.¹⁷²

No caso, a Confederação Nacional da Indústria-CNI propôs ação direta de inconstitucionalidade, questionando o referido dispositivo legal sob o fundamento de que a regra fere princípios constitucionais, como o da inafastabilidade do Poder Judiciário e do Acesso à Justiça, previstos no art. 5º, incisos XXXV e LV, da Constituição Federal¹⁷³.

A decisão do STF que julgou procedente o pedido formulado nos autos da ADI, declarou inconstitucional o *caput* do art. 19 da Lei nº 8.870/94. Sobre esse entendimento foi editada a súmula vinculante nº 28 “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”¹⁷⁴.

Inicialmente, a súmula se restringiria ao artigo 19, da Lei nº 8.870/94, que exige o depósito prévio para as ações judiciais que tenham por objetivo a discussão do débito com o Instituto Nacional da Seguridade Social-INSS. Todavia, no debate de aprovação da referida súmula, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a inconstitucionalidade de exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial não poderia se restringir à Lei nº 8.870/94, já que nada impediria que outras leis fossem editadas com exigência similar. Dessa forma, procurando dar maior abrangência à súmula vinculante, o Supremo Tribunal Federal entendeu por retirar a referência ao artigo 19, da Lei nº 8.870/94. Transcreve-se a seguir trecho da discussão:

O Senhor Ministro Cezar Peluso: Senhor Presidente, se Vossa Excelência me permite, com o devido respeito ao Ministro Joaquim

¹⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.074**. Relator: Min. Eros Grau. DJ: 28.03.2007.

¹⁷³ Constituição Federal de 1988. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 28**. DJ: 17.02.2010.

Barbosa, eu proponho tirar da minha redação o previsto no artigo tal da lei e colocar prévio. Ficaria: é inconstitucional a exigência de depósito prévio para admissibilidade de ação que tenha por objeto a exigibilidade de crédito tributário.

O Senhor Ministro Ricardo Lewandowski: Sim, porque o espírito da nossa decisão foi exatamente esse, evitar que se coloque obstáculos ao acesso à Justiça.¹⁷⁵

Ademais, foi decidido na proposta de súmula vinculante, que a exigência não necessariamente precisa corresponder ao valor do débito, tendo em vista que a exigência do depósito de qualquer quantia como condição para ação judicial já configuraria óbice à tutela jurisdicional.

Durante o debate de aprovação, ainda, o Ministro Joaquim Barbosa chamou a atenção para o fato de que a aprovação da súmula teria incidência sobre a execução fiscal, conforme o trecho do debate ora colacionado:

O Senhor Ministro Joaquim Barbosa- É bom termos presente que isso terá incidência sobre a Lei de Execução Fiscal. Ela tem um dispositivo que estabelece a exigência de depósito, o valor do débito.¹⁷⁶

Assim, o entendimento pacificado com força vinculante atingiu o art. 38, da Lei 6.830/80, tornando-o inconstitucional. Atualmente é certo que o depósito prévio não é requisito de admissibilidade para ajuizamento de ação anulatória, sua única função é a de suspender a exigibilidade do crédito tributário, conforme prevê o art. 151, II do CTN¹⁷⁷.

É também pertinente lembrar que a exigência do depósito ou arrolamento prévio de bens como pressuposto de admissibilidade do recurso administrativo a que se referia o art. 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/02, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972 foi declarada inconstitucional no julgamento da ADI 1976. O precedente recebeu a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 32, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 33, § 2º, DO DECRETO 70.235/72 E ART. 33, AMBOS DA MP 1.699-41/1998. DISPOSITIVO NÃO REEDITADO NAS EDIÇÕES SUBSEQUENTES DA MEDIDA PROVISÓRIA TAMPOUCO NA LEI DE CONVERSÃO. ADITAMENTO

¹⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de súmula vinculante 37**. DJ: 03.02.2010.

¹⁷⁶ Ibid.

¹⁷⁷ Lei nº 5.172/66. "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: II - o depósito do seu montante integral".

E CONVERSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA LEI 10.522/2002. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO CONTEÚDO DA NORMA IMPUGNADA. INOCORRÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. DEPÓSITO DE TRINTA PORCENTO DO DÉBITO EM DISCUSSÃO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE BENS E DIREITOS COMO CONDIÇÃO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DEFERIDO. Perda de objeto da ação direta em relação ao art. 33, caput e parágrafos, da MP 1.699-41/1998, em razão de o dispositivo ter sido suprimido das versões ulteriores da medida provisória e da lei de conversão. A requerente promoveu o devido aditamento após a conversão da medida provisória impugnada em lei. Rejeitada a preliminar que sustentava a prejudicialidade da ação direta em razão de, na lei de conversão, haver o depósito prévio sido substituído pelo arrolamento de bens e direitos como condição de admissibilidade do recurso administrativo. Decidiu-se que não houve, no caso, alteração substancial do conteúdo da norma, pois a nova exigência contida na lei de conversão, a exemplo do depósito, resulta em imobilização de bens. Superada a análise dos pressupostos de relevância e urgência da medida provisória com o advento da conversão desta em lei. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na lei 10.522/2002 -, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72.¹⁷⁸

Em 2009, o Supremo Tribunal Federal aprovou a súmula vinculante nº 21, que traz o entendimento de que é inconstitucional a exigência de depósito ou qualquer outra forma de garantia para que seja admitido recurso na esfera administrativa, pois representa violação ao direito de defesa e ao direito de petição, que segundo o Ministro Marco Aurélio “tem sentido largo - é gratuito, não oneroso”¹⁷⁹. O entendimento ficou da seguinte forma sumulado: “é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

As referidas súmulas têm significado importante para o tema em análise, tendo em vista a relevância conferida ao direito de defesa pelo STF, em especial, nas situações em que o único impedimento do acesso à justiça é patrimonial. O STF interpretou a imposição de requisitos, como é também o

¹⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJ: 18.05.2007.

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Marco Aurélio na proposta de súmula vinculante n. 21**. DJ: 29.10.10.

caso da garantia da execução para ajuizamento de embargos, como óbice à ampla defesa, em particular nas hipóteses em que o devedor é hipossuficiente. Nesse contexto, destaca-se a lição de Humberto Theodoro Júnior:

Nesse passo, todavia, entendo que a Lei 6.830/80 violou uma das garantias constitucionais dos direitos individuais apreciadas pelo Poder Judiciário, mormente quando o contribuinte for pobre ou não dispuser de recursos suficientes para custear o depósito imposto como condição de procedibilidade. Impedir a ação declaratória ou a anulatória do débito fiscal apenas porque o devedor não dispõe de recursos para a segurança do juízo é o mesmo que negar a tutela jurisdicional a quem não foi bafejado pela sorte com os favores da riqueza, em consagração de odiosa discriminação entre afortunados e miseráveis.¹⁸⁰

Assim, poder-se-ia dizer que a limitação da Lei de Execução Fiscal também quanto à necessidade de garantia do juízo para oposição de embargos à execução ofende os ditames constitucionais, na mesma medida em que o faz a necessidade de depósito prévio para ajuizamento de ação anulatória ou declaratória, ou ainda, a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo, tendo em vista, conforme afirmou James Marins, que o “o direito de ação constitucionalmente assegurado não pode ser limitado pelo interesse fiscalista da Lei de Execução Fiscal”¹⁸¹. Especialmente considerando que os embargos à execução dão ensejo à formação de um processo de conhecimento, com natureza jurídica de ação incidental, o preceito da súmula vinculante n. 28 se aplicaria, de modo que inexigível garantia do juízo como condição para ajuizamento da ação judicial de embargos na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.

¹⁸⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 112.

¹⁸¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 812.

CONCLUSÃO

A partir das pesquisas e considerações realizadas neste trabalho, é possível destacar algumas ponderações sobre a necessidade ou a desnecessidade da garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal, prevista no art. 16, §1º da LEF:

1. Por se tratar de dispositivo inserto em lei especial, as reformas havidas no Código de Processo Civil não teriam o condão de revogar sua aplicação, do que se concluiria que a desnecessidade de garantia do juízo para oposição de embargos à execução civil não se aplica à execução fiscal. A despeito disso, há doutrina que, em sentido contrário, entende não se tratar de norma especial, tendo em vista que o CPC/73, em sua estrutura original, previa a garantia do juízo para oposição de embargos à execução a todas as execuções, incluindo a execução fiscal. Nesse sentido, a LEF teria reproduzido o dispositivo da norma geral presente no CPC/73, originariamente. Isso significa que tendo sido alterada a norma do Código de Processo Civil, não haveria razões para que a lei especial não observasse a alteração sobrevinda.

2. Observou-se que a Lei de Execução Fiscal fora criada para dar tratamento específico à cobrança do crédito público, objetivando que o procedimento especial fosse mais célere e efetivo. De outro lado, as reformas no diploma processual civil têm por escopo justamente dar maior efetividade ao processo, não havendo razão para que o procedimento especial prevaleça sob o fundamento de que seria mais efetivo, já que a desnecessidade de garantia do juízo contemplada pelo CPC/15 visa justamente conferir maior celeridade e efetividade à execução.

3. Em princípio, o CPC se aplicaria apenas de forma subsidiária à Lei de Execução Fiscal, conforme disposição do art. 1º da LEF. Ainda assim, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já propôs, pela aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes, que os dispositivos do CPC se apliquem à execução fiscal quando forem favoráveis ao Fisco, ainda que exista disposição em contrário no regramento especial. Desse modo, causa estranheza poder aplicar a Teoria do Diálogo das Fontes em favor do Fisco, e não poder aplicar em favor do contribuinte, que se revela categoria

verdadeiramente hipossuficiente se comparada à Fazenda Pública. Com base nesse entendimento, e por meio da aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes, a garantia do juízo não deveria subsistir.

4. O título executivo fiscal goza de presunção relativa e, portanto, não podemos conceber que sua execução tramite sem que o executado tenha a possibilidade de defender-se. Assim, ainda que possa lançar mão de outras defesas para se opor à pretensão executiva (exceção de pré-executividade, ação anulatória e declaratória), não teriam estes meios de defesa a mesma amplitude, benefícios e facilidades que os embargos naturalmente oferecem, por possuírem algumas particularidades e limitações. A ausência de suspensão da execução, como regra; a não conexão das ações autônomas com a respectiva execução fiscal, ensejando a insegurança jurídica e a ausência de economia processual; e o não recebimento pelos magistrados de ações autônomas e exceção de pré-executividade em substituição aos embargos, são algumas das limitações que colocam esses meios alternativos de defesa em desvantagem, se comparados aos embargos à execução.

5. A LEF foi instituída no ordenamento jurídico brasileiro em momento histórico no qual não existia a proteção a direitos fundamentais, mas em um contexto de estado centralizador, quando ainda remanesciam os ideais do regime totalitário. Posteriormente, com o advento da CF/88, as garantias individuais passaram a ser o foco da ordem constitucional e, então, colocou-se em dúvida a constitucionalidade do dispositivo legal.

6. É certo que a cobrança dos créditos públicos por meio do processo de execução fiscal deve buscar atender o interesse público, que ao fim ao cabo também é o interesse do contribuinte. No entanto, não há como ser concebido um procedimento que prescindia de valores constitucionais garantidores de direitos fundamentais. A exigência de garantia do juízo parece violar o direito à ampla defesa e contraditório, acesso à justiça e igualdade. É por isso que o intérprete deve ler o art. 16, § 1º, da LEF com reservas e em atenção à ordem constitucional. Nos casos em que o executado não dispõem de quaisquer bens penhoráveis para garantir a execução, a jurisprudência, inclusive, tem relativizado a necessidade de garantia do juízo.

7. Não tendo sido a LEF instituída sob o crivo da atual Constituição Federal de 1988, fora recepcionada, a nosso ver, por uma questão eminentemente política.

8. Assim, por meio de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico, atentando para os princípios constitucionais, verifica-se que não há óbice para se entender pela desnecessidade da garantia do juízo para oposição de embargos à execução fiscal, ainda que a letra da Lei de Execução Fiscal continue dispondo de forma contrária. Emergente doutrina já entende pela desnecessidade de garantia do juízo à luz do CPC/15 e da CF/88, e a jurisprudência tem se flexibilizado diante da exigência do art. 16, §1º, da LEF, especialmente quando o executado não dispõe de patrimônio, o que demonstra a importância que tem sido relegada aos princípios constitucionais, em especial ao direito de defesa e acesso à justiça. Inclusive, o STF já julgou inconstitucional a exigência de depósito prévio para admissibilidade de ação e recurso administrativo. Assim, percebe-se que já existe uma tendência, ainda que inicial, de que o procedimento de execução fiscal, além de visar à satisfação efetiva do crédito tributário, à luz da Constituição Federal, deverá observar, antes de tudo, as garantias fundamentais do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVARENGA, Alexandro Magno Morais Batista de. Da exigência de garantia para os embargos à execução fiscal. **Revista da Escola de Magistratura do Rio Grande do Norte**, Natal, v. 07, n. 01, 2008.

ARAÚJO, Aline; GABURRI, Fernando (coord.). **A Fazenda Pública à Luz da Atual jurisprudência dos Tribunais Brasileiros**. Curitiba: Juruá, 2011.

ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, nº 12, nov./dez./jan., 2008.

BASTOS, Gabriel Caetano. **Análise da exigência da Garantia do Juízo para a oposição de embargos à Execução Fiscal**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.32168&seo=1#_ftn3>. Acesso em: 03 jul. 2017.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon; prefácio de Celso Lafer; apresentação de Tercio Sampaio Ferraz Júnior. São Paulo: Edipro, 2011.

BRAMANTE, Ivani Contini. Prerrogativas processuais da Fazenda Pública e princípio da isonomia. **Revista de Processo**, São Paulo. v. 29. n. 117, p. 365-383, set./out. 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília**, DF, 27 out. 1966.

_____. Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo território nacional. **Diário Oficial da União**, 31 dez. 1938.

_____. Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 de dez. 2004.**

_____. Foro Central de Porto Alegre. 8ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre. **Processo nº 001/1.06.0259679-7.** Juíza: Lia Gehrke Brandão. DJ: 31.05.2017.

_____. Juizado Especial da 8ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre. **Processo n. 9013727-15.2017.8.21.0001.** Juiz: João Pedro Cavalli Junior.

_____. Lei 13.605, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 mar. 2015.**

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 jan. 1973.**

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980.**

_____. Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 16 abr. 1994 e retificado em 12 mai. 1994.**

_____. **Projeto de Lei nº 5.080, de 20 abril de 2009.** Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

_____. STJ. Segunda Turma. Recurso Especial nº 229394-RN. Relatora Ministra: Eliana Calmon. DJ: 24.09.2001 *Apud* NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Comentado.** 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial 1251021**. 2ª Turma. Relator: Min. Humberto Martins. DJ: 02.08.2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 38.045**. Primeira Seção. Relator: Min. Eliana Calmon. DJU: 09.12.2003.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 106.041**. 1ª Seção. Relator: Min. Castro Meira. DJ: 09.11.2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Embargos de declaração no Recurso Especial nº 80.723**. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. DJ: 10.04.2002.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial nº 1272827**. Recorrente: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 22.05.2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **Recurso Especial nº 1127815**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 24.11.2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.109.989**. Relator: Ministro Sérgio Kukina. DJ: 26.11.2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.136.282**. 1ª Turma. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 03.12.2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso Especial nº 1.440.639**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJ: 02.06.2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso Especial nº 1663742**. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJ: 16.06.2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 112**. DJ: 03.11.1994.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.074**. Relator: Min. Erro Grau. DJ: 28.03.2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. DJ: 18.05.2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de súmula vinculante 37**. DJ: 03.02.2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação nº 11.761**. Relatora: Min. Rosa Weber. DJ: 01.08.2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 28**. DJ: 17.02.2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto do Ministro Marco Aurélio na proposta de súmula vinculante n. 21**. DJ: 29.10.10.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Primeira Câmara Cível. **Agravo de Instrumento nº 70046035424**. Relator: Desembargador Irineu Mariani. DJ: 08.11.2011.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Vigésima Segunda Vara Cível. **Agravo de Instrumento nº 70035899046**. Relatora: Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza. DJ: 29.04.2010.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Vigésima Segunda Câmara Cível. **Agravo de Instrumento nº 70066534652**. Relatora: Desembargadora Denise Oliveira Cezar. DJ: 14.10.2015.

_____. Tribunal Regional da 4ª Região. Primeira Tuma. **Apelação Civil nº 108172820154049999**. Relator: Jorge Antonio Maurique. DJ: 03.09.2015.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma Especializada. **Embargos de Declaração na Apelação nº 0018107-06.2012.4.02. 5101**. Relator: Desembargador Luiz Antonio Soares. DJ: 07.03.2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. **Apelação Cível nº 50064316320134047112**. Relatora: Desembargadora Luciane Amaral Corrêa Munch. DJ: 10.12.2013.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Seção. **Conflito de Competência nº 5054974-88.2016.404.0000**. Relator: Andrei Pitten Velloso. DJ: 16.03.2017.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Quarta Turma. **Apelação Cível nº 488739**. Relator: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli. DJ: 12.01.2010.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. **O processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. Considerações sobre o projeto de lei 5.080/2009 - a nova lei de execução fiscal. **Revista Tributária de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 91, mar./abr. 2010.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

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

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução civil**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. **Instituições de Direito Processual Civil**. 6. ed., rev e atual. São Paulo: Editora Malheiros, v. 01, 2009.

_____. **A instrumentalidade do processo**. 10. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Teoria Geral do Direito Civil**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios Fundamentais do direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FOLLONI, André. Embargos à execução, necessidade de penhora e efeitos do recebimento: relações entre a Lei n. 11.382 e a Lei n. 6.830. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo. n. 173, p. 14-31, fev. 2010.

GUERRA, Marcelo Lima. **Execução Forçada** - Controle de Admissibilidade. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Execução Fiscal**. Tiranossauro Rex versus contribuinte. Disponível em: http://conteudojuridico.com.br/?colunas&colunista=390_Kiyoshi_Harada&ver=785>. Acesso em: 02 jul. 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. vol. 3. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

_____; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

MARTINS FILHO, Chester A. A desnecessidade de Garantia do Juízo em Sede de Execução Fiscal. **Revista Síntese de Direito Civil**, São Paulo, nº 89, p. 230-233, mai./jun. 2014.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. rev., e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

MONNERAT, Carlos Fonseca. Da aplicabilidade das inovações trazidas pela lei 11.382/2006 ao feito executivo fiscal. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 173, p. 260-283, jul. 2009.

MORAES, José Roberto de. **Prerrogativas processuais da Fazenda Pública**. In: SUNFIELD, Carlos Ari; BUENO, Cassio Scarpinella (coords.). **Direito Processual público: a Fazenda Pública em juízo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

PACHECO, José da Silva *Apud* MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. **Comentários à Lei de Execução Fiscal: Lei n. 6.830, de 22.09.1980**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PGFN. **Parecer nº 1.732/07, CRJ**. Lavrado pelo procurador Paulo Mendes de Oliveira. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

_____. **Parecer nº 618/16, CRJ**. Lavrado pela procuradora Palmeira de Moura Coelho. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

_____. **Parecer nº 756/2010, CRJ**. Firmado por Adriana Queiroz de Carvalho. Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/noticias/Parecer%20756-2010.pdf>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

PITA, Fábio Almeida. A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 169, p. 160-195, mar. 2009.

PRADO, Sérgio Malta. **Da teoria do diálogo das fontes**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI171735,101048-Da+teoria+do+dialogo+das+fontes>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

SANTOS, Michelle Marie Caldas Cruz. **A exigência da garantia do juízo nas execuções fiscais**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI76425,21048-A+exigencia+da+garantia+do+juizo+nas+execucoes+fiscais>>. Acesso em: 03 jul. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. Porto Alegre: Revista dos Tribunais, 2013.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Execução Fiscal**. Revista de Processo, São Paulo, 77/245, jul. 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VASCONCELOS, Fernando Antônio. Da precariedade da defesa nos embargos à execução fiscal. **Prima Facie, international journal. Direito, História e Política**, v. 15, n. 30, quadrimestral, set./dez. 2016.