

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL CIVIL**

Rachel Nunes de Castro Broca

**DA GARANTIA PARA A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL:
Análise quanto à possibilidade de mitigação da exigência legal**

**SÃO PAULO
2021**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP

Rachel Nunes de Castro Broca

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Processual Civil, sob a orientação do Prof. Marcelo Zucker.

SÃO PAULO

2021

Banca Examinadora

RESUMO

O foco do presente estudo é analisar a adequação da exigência legal contida no §1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/1980 de garantia integral do crédito tributário como condição para a oposição dos embargos à execução fiscal, verificando se perdura a vigência do mencionado dispositivo diante da Constituição Federal de 1988, com o consequente confronto da Lei de Execuções Fiscais com os princípios constitucionais que embasam os mecanismos de defesa do executado e os direitos ao contraditório, à ampla defesa e ao acesso à justiça. Ainda, ponderamos se a questão foi impactada pelo advento do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015 que, em seu artigo 914, não condicionou a oposição de embargos à garantia integral da execução, contextualizando, ainda, alguns dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, e consequentes premissas, que admitiram a oposição de embargos à execução fiscal sem a apresentação de qualquer garantia ou mediante a apresentação de garantia parcial. Por fim, diante das considerações traçadas neste estudo, analisaremos se existe a possibilidade de mitigação da exigência de garantia integral.

Palavras-chave: Embargos à execução fiscal. Garantia integral. Mitigação da garantia. Acesso à justiça. Direito de petição.

ABSTRACT

The focus of this research is to analyze the adequacy of the legal requirement in §1º of article 16 of Federal Law 6.830/1980 which demands full guarantee of tax credit as a condition to present motion to stay tax execution, analyzing if the legal text prevails in comparison with the Federal Constitution of 1988 and tracing a parallel with its principles, specially those regarding the defense mechanisms and the rights to full defense and access to justice, in order to verify the possibility to mitigate the legal demand of guarantee. We also consider if the matter was altered by the Civil Procedure Code (Federal Law nº 13.105/2015) which, in its article 914, has not conditioned the execution debtor defense to the full guarantee of the execution. Finally, we contextualize some of the precedents of Superior Court of Justice and its premises, which admitted the motion to stay tax execution without presenting any guarantee or with partial guarantee.

Keywords: Motion to stay tax execution. Full guarantee. Guarantee mitigation. Access to justice. Right of petition.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PROCESSO DE EXECUÇÃO CIVIL E À EXECUÇÃO FISCAL.....	9
1.1. Sistema e ordenamento jurídico	9
1.2. Conceito de princípio e a prevalência dos princípios constitucionais	11
1.3 Princípios aplicáveis ao processo de execução e à execução fiscal.....	16
1.3.1. Princípio da isonomia.....	16
1.3.2. Princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional ou do acesso à justiça	19
1.3.3. Princípio da ampla defesa e do contraditório	20
1.3.4. Princípio da supremacia do interesse público	22
1.3.5. Aplicabilidade dos princípios constitucionais ao processo de execução civil e fiscal	24
CAPÍTULO 2 – A EXECUÇÃO FISCAL E O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL	26
2.1. Contexto histórico – A cobrança judicial da dívida ativa até o advento do Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015)	26
2.2. Aplicabilidade do Código de Processo Civil à execução fiscal – Princípio da especialidade e subsidiariedade da lei de caráter geral	33
2.3. Natureza jurídica	37
2.4. Objeto – Dívida ativa.....	38
2.5. Rito processual da Lei de Execução Fiscal	41
CAPÍTULO 3 – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	44
3.1. Embargos à execução fiscal.....	44
3.1.1. Natureza jurídica.....	44
3.1.2. Objeto	46
3.2. Exigência de garantia do Juízo – Análise do artigo 16, §1º da Lei nº 6.830/80 à luz das Lei nºs 11.382/2006 e 13.105/2015 (Códigos de Processo Civil de 1973 e 2015).....	48
CAPÍTULO 4 – A POSSIBILIDADE DE MITIGAÇÃO DA EXIGÊNCIA DE GARANTIA PARA A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.....	54
CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	62

INTRODUÇÃO

A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública é regulamentada pela Lei nº 6.830/1980, também conhecida como Lei de Execuções Fiscais. A referida Lei prevê, em seu artigo 1º, que “a execução judicial para a 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”.

Segundo o rito especial da Lei de Execuções Fiscais, o executado será citado, nos termos do artigo 8º, para pagar a dívida ou garantir a execução e, caso deseje se insurgir contra a cobrança mencionada, poderá oferecer Embargos à Execução Fiscal, regulamentados pelo artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, desde que ofereça garantia integral do valor executado.

O intuito deste trabalho é o de investigar se é legítima a exigência de garantia integral do crédito tributário para a defesa do executado no âmbito das execuções fiscais, bem como se tal condição prevalece em confronto com as disposições do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015 e com as determinações da Constituição Federal de 1988 e, por fim, se é possível mitigar a mencionada exigência com o fim de priorizar o direito de defesa do executado.

Para tanto, após pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, serão abordadas as premissas conceituais à fundamentação de nosso pensamento, bem como os princípios constitucionais que entendemos nucleares para a verificação de validade da exigência de garantia para a defesa do executado.

Abordaremos, ainda, as características da cobrança judicial do crédito tributário e em quais aspectos o advento do Código de Processo Civil impactou no processo de execução fiscal, com foco específico nos mecanismos de defesa do executado e na exigência legal de garantia integral do crédito tributário para a oposição dos embargos à execução fiscal.

Por fim, apresentaremos, a partir da análise de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, que a jurisprudência vem aceitando a mitigação da garantia integral para a oposição de embargos à execução fiscal, seja para permitir a defesa sem qualquer

garantia ou mediante a garantia parcial da dívida, nos casos em que os devedores não possuam patrimônio disponível suficiente.

Debruçando-nos sobre as linhas acima traçadas, verificaremos que, a despeito de prevalecerem em um contexto genérico as disposições da Lei nº 6.830/1980 sobre o Código de Processo Civil no que tange à cobrança judicial da dívida ativa, eis que aplicável o princípio da especialidade, ainda assim os regramentos da mencionada lei deverão ser sopesados com os princípios constitucionais que amparam o direito de defesa do executado, não sendo admissível vedar tal direito para os executados que não detenham patrimônio suficiente para a garantia do débito, ocasião em que deverá ser mitigada a exigência.

CAPÍTULO 1 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PROCESSO DE EXECUÇÃO CIVIL E À EXECUÇÃO FISCAL

1.1. Sistema e ordenamento jurídico

Inicialmente, faz-se necessário fixarmos o que entendemos por sistema, o que o ordena e em quais aspectos tal conceituação impacta em nosso ordenamento jurídico.

Notadamente, sistema pode ser compreendido “como proposições inter-relacionadas e com um ponto final de referência – o fundamento de validade”¹. Em outras palavras, “todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa”.²

Nesse contexto, partindo da premissa de que “sistema” é o conjunto de elementos correlacionados e ordenados entre si e reunidos diante de determinado princípio comum, posicionamos a norma jurídica, enquanto “expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasma) da manifestação do deôntico, com o sentido completo”³, como mero elemento de um sistema.

Isto é, a norma jurídica é o mínimo de estrutura que deve revestir o comando jurídico, comando este que deve ser orientado por formalidade tal que indique sua validade e faça com que a norma guarde relação com o sistema a que ela pertence. Assim, as características da norma é que irão ditar se ela possui ou não relação de pertinência com o sistema que integra.

Voltando nossa atenção aos sistemas, a doutrina⁴ os classifica como reais e proposicionais. Os sistemas reais seriam aqueles baseados no mundo físico e social, enquanto os proposicionais seriam os sistemas, formais (nomológicos) ou empíricos (nomoempíricos), constituídos por meio de linguagem adequada.

¹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 4ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2010, p. 250.

² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 217.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4ª ed. rev. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 609.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico Semântico**. 3ª ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 130-131.

Quanto à classificação doutrinária geralmente empregada aos sistemas, entendemos correto o posicionamento de Fabiana Del Padre Tomé⁵, segundo quem a distinção aplicada entre sistemas reais e proposicionais perde seu sentido “diante da consideração de que a linguagem é constitutiva da realidade”. Partindo de tal premissa, somente existiriam sistemas proposicionais, os quais, se formais, seriam baseados em conteúdos ideais ou lógicos e, se empíricos, dotados de existência, seja ela descritiva ou prescritiva.

Ainda, há quem entenda haver diferença entre sistema e ordenamento jurídico. Para esta corrente, na concisão trazida por Paulo de Barros Carvalho, “o ordenamento seria o texto bruto, tal como meditado pelos órgãos competentes e tomado na multiplicidade das decisões concretas em que se manifesta a autoridade de quem legisla.”⁶

É dizer, o Direito Positivo não possuiria caráter de sistema, na medida em que as normas, *per si*, não teriam o condão de se organizar em torno de um princípio comum, compondo, apenas, o conjunto de normas jurídicas vigentes em determinado espaço de tempo.

Para a verificação quanto à existência de determinado sistema, seria necessária a atuação do intérprete do Direito, responsável por coordenar todas as normas elaboradas de norma lógica, outorgando aspecto organizacional ao conglomerado de leis analisado.

Discordamos, contudo, de tal posicionamento, pois ainda que se entenda que para melhor exegese do texto legal é necessária a visão e interpretação da Ciência do Direito, acreditamos que da letra fria da lei é possível depreender seu conteúdo deontológico e, portanto, pode-se agrupar as normas que integram nosso ordenamento de modo a afirmá-las integrantes de um sistema por si.

Além disso, também do conteúdo das normas é possível verificar sua relação de subordinação e coordenação em cotejo com o ponto central do sistema posto.

⁵ TOMÉ, Fabiana del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2011/2012, p. 44.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2012, p. 178-179.

Mais especificamente quanto ao nosso ordenamento jurídico, temos que todas as normas jurídicas elaboradas compõem o sistema que se baseia na dita “norma fundamental hipotética”⁷ pensada por Hans Kelsen e que, em nosso sistema, é a Constituição Federal, pela qual devem se pautar todos os textos normativos.

No ordenamento jurídico brasileiro, a supremacia da Constituição Federal em comparação com as demais espécies normativas decorre de sua elaboração vinculada ao “exercício do poder constituinte originário, e não pelos poderes constituídos”⁸ e, por tal motivo, deve-se realizar a “filtragem constitucional, que propõe que as normas infraconstitucionais sejam interpretadas a partir dos valores consagrados pela Lei Fundamental”⁹.

Isto é, a “Constituição (...) atua como um verdadeiro filtro, orientando a interpretação e própria aplicabilidade de outras normas. Trata-se de uma tábua axiológica a partir da qual devem ser analisadas as previsões legais”¹⁰.

1.2. Conceito de princípio e a prevalência dos princípios constitucionais

Os princípios, enquanto integrantes do sistema jurídico vigente, são espécies do gênero norma jurídica e, como tal, pautam-se pela norma fundamental que é a Constituição Federal.

Comparados às outras normas, os princípios ostentam grau de superioridade em virtude de sua carga valorativa de orientação ao deôntico normatizado.

Diferenciando princípios de regras, Clecio Santos Nunes considera serem os princípios “normas jurídicas que prescindem de um enunciado explícito e descritivo de determinados fatos”, ao passo que as regras, em seu entendimento, “descrevem situações hipotéticas ou se referem a conceitos, instituições ou competências, visando,

⁷ “É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.” (KELSEN, Hans. *Op. cit.* P. 217.)

⁸ MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 148.

⁹ RODRIGUES, Marco Antonio. **A fazenda pública no processo civil**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 14.

¹⁰ RODRIGUES, Marco Antonio. *Op. cit.*, p. 14.

neste último caso, não exatamente regular condutas, mas definir formas de linguagem para permitir a aplicação sistêmica do direito”¹¹.

No mesmo sentido é a lição de Elpídio Donizetti:

As regras (...) são prescrições específicas que disciplinam determinadas situações “no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível”. Embora as duas espécies normativas (princípios e regras) sejam cogentes, as regras esgotam em si mesmas, ao passo que descrevem o que se deve e o que não se deve; o que se pode e o que não se pode. Já os princípios são mandamentos de otimização que servem para ordenar o cumprimento de algo na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas de cada caso concreto.¹²

Nessa toada, Celso Antônio Bandeira de Mello nos ensina que:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isso porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.¹³

Firmadas tais premissas, impõe dividir conceitualmente os princípios. Conforme Paulo de Barros Carvalho, os princípios podem ser divididos em quatro assertivas, quais sejam:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; d) como o limite objetivo estipulado em regra de

¹¹ NUNES, Clecio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4ª ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2020, p. 90.

¹² DONIZETTI, Elpídio. **Curso de direito processual civil**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 24.

¹³ DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 11ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 1999, p. 630.

forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.¹⁴

Dessarte, é possível depreender que o princípio pode ser encarado como norma, seja ela enunciada ou proposta, valor ou critério objetivo.

Os princípios também podem ser classificados como expressos e implícitos. São expressos os primeiros acima mencionados, na medida em que a Constituição Federal dispõe explicitamente os limites que as demais normas deverão obedecer. Implícitos, por sua vez, são os princípios decorrentes da análise contextual do ordenamento jurídico, originados, muitas vezes, pela combinação de vários enunciados legais.

No entanto, implícitos ou explícitos, os princípios constitucionais devem ser observados por todas as normas jurídicas que compõem nosso ordenamento, eis que constituem sua base.

Sobre a questão, considera Roque Antonio Carrazza:

(...) em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao *sistema jurídico* que o descumprimento de uma simples *regra*, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de *pontos de apoio normativos* para a boa aplicação do Direito.¹⁵

Ainda, aplicando os conceitos acima às relações processuais, temos que, sendo a relação processual uma relação igualmente jurídica, está submetida a diversos princípios, dentre eles os de cunho constitucional que traçam os parâmetros e diretrizes cujo respeito se exige das partes e do próprio julgador na solução do conflito posto.¹⁶

Especificamente quanto aos princípios aplicáveis ao processo, Regina Helena Costa entende que deve existir diferenciação entre “princípios” e “garantias”, “com fundamento na destinação do conteúdo da norma que veicula ambos os institutos”¹⁷. Isso porque, para a autora, haveria mais garantias do que princípios no processo, uma

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2012, p. 192.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 41.

¹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 15.

vez que, sendo este promovido perante autoridade pública, as “garantias” aplicáveis teriam como fim, ao mesmo tempo, fornecer os “instrumentos para a proteção de direitos e equilíbrio para o alcance da justa distribuição dos bens da vida”¹⁸.

Nesse contexto, pondera que os princípios seriam “as normas com conteúdo nitidamente declaratório de uma faculdade do indivíduo, e desde que relativas ao tema do processo”, ao passo que as garantias seriam os “outros tipos de normas que possuem características instrumentais, porque têm como destinatário a autoridade pública encarregada de presidir ou de julgar a controvérsia”¹⁹.

De todo modo, adotando-se a nomenclatura de *princípio* ou *garantia*, entendemos que, direcionando as premissas acima posicionadas para a legislação processual executiva, e diante da carga valorativa do conteúdo veiculado na Constituição Federal e nos princípios fundamentais por ela instituídos, deverão prevalecer quando em confronto com os regramentos processuais, ainda que específicos para determinada situação, como ocorre com a Lei de Execuções Fiscais.

Sobre a questão, inclusive, Cassio Scarpinella Bueno considera que sequer precisaria existir o artigo 1º do Código de Processo Civil, segundo o qual “O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos pela Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código”²⁰.

Isso porque, em seu entender, com o qual nos filiamos, “não há escolha entre o direito processual civil ser ou não ordenado, disciplinado e interpretado de acordo com a Constituição. Ele será – sempre compreendido como “deverá-ser”, no sentido prescritivo da expressão – ordenado, disciplinado e interpretado de acordo com a Constituição, queiramos ou não”²¹.

Afinal, “é esta uma das formas de ver o que Konrad Hesse chama de “força normativa da Constituição”.²²

¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 100.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 99.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 100.

²⁰ BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de direito processual civil – volume único**. 6ª ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2020, p. 52.

²¹ BUENO, Cassio Scarpinella. *Op. cit.*, p. 52.

²² BUENO, Cassio Scarpinella. *Op. cit.*, p. 52.

Sobre a dita “constitucionalização do direito processual”, Eduardo Arruda Alvim igualmente considera que o artigo 1º do Código de Processo Civil não teve como efeito a “constitucionalização do processo”, eis que esta decorre do ordenamento *per si*. No entanto, ressalta o autor que, ainda assim, o mencionado dispositivo “tem o mérito de demonstrar o expresse reconhecimento do legislador de que o processo civil não tem apenas o seu próprio Código como fonte imediata, mas, pelo contrário, busca embasamento, acima de tudo, no texto constitucional”²³.

No mais, finaliza Eduardo Arruda Alvim:

A expressa hegemonia constitucional sobre as normas de processo civil fez surgir no exercício da atividade jurisdicional a observância não apenas do procedimento formalmente estabelecido, como também do valor de Justiça subjacente à aplicação da lei ao caso concreto. A esse respeito, leciona Humberto Theodoro Júnior: “(...) Deixa esse moderno processo tipificado pelo novo constitucionalismo, construído pelo Estado Democrático de Direito, de ser tratado como simples instrumento técnico de aplicação da lei para tornar-se um sistema constitucional de tutela dos direitos, sempre que lesados ou ameaçados (CF, art. 5º, XXXV)”⁶. Para tanto, a CF/88 estabeleceu os parâmetros das garantias fundamentais que devem permear o processo justo. O núcleo dos direitos fundamentais processuais está assentado, em síntese, nos ditames do acesso à justiça, devido processo legal, duração razoável do processo e no direito ao contraditório (arts. 5º, XXXV, LIV, LV e LXXVIII, da CF/88).²⁴

Pertinente, ainda, a conclusão de Elpídio Donizetti quanto ao “modelo constitucional de processo”, no sentido de que este “nada mais é (...) do que o resultado da interpretação das leis processuais a partir da necessidade de que o direito fundamental a um processo justo (tutela jurisdicional efetiva, célere e adequada) seja respeitado, consoante os princípios e garantias constitucionais processuais.”²⁵

Aprofundando-se sobre a análise da “constitucionalização do processo”, relembra Marco Antonio Rodrigues que “o legislador constituinte não se ocupou apenas da organização judiciária e das funções essenciais à Justiça, mas trouxe também direitos e garantias fundamentais no âmbito processual”. Com isso em mente, conclui:

²³ ALVIM, Eduardo Arruda; GRANADO, Daniel William; FERREIRA, Eduardo Aranha. **Direito processual civil**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 160.

²⁴ ALVIM, Eduardo Arruda *et al.* *Op. cit.*, p. 160-161.

²⁵ DONIZETTI, Elpídio. **Curso de direito processual civil**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 23.

Assim é o que se vê, por exemplo, com as garantias do contraditório, da ampla defesa, que, procurando trazer proteções basilares aos litigantes no processo, consagram implicitamente o direito constitucional de defesa.

Pode-se afirmar, então, que os direitos e garantias fundamentais da Lei Maior no âmbito processual, como é o caso da igualdade, do acesso à Justiça, do contraditório e da ampla defesa, assegurados no artigo 5º da Constituição da República, gozam da eficácia próprias dos direitos fundamentais, especialmente interessando a eficácia objetiva desses direitos, que lhes confere caráter de opções valorativas do constituinte, com aplicação sobre todos os Poderes estatais e sobre todo o ordenamento jurídico.

(...)

Assim sendo, o direito processual civil deve atuar buscando atribuir a maior efetividade possível aos direitos fundamentais, tanto aos relativos ao processo como aos protegidos por meio deste, e aos valores constitucionalmente assegurados. Os institutos do direito processual devem, então, ser analisados e interpretados visando realizar esses direitos e valores, o que, em última análise, promove o Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição.

Diante disso, vê-se que, além de as normas processuais infraconstitucionais deverem necessariamente observar a Constituição, não a contrariando, também é preciso que sua aplicação seja informada pelos direitos fundamentais e valores constitucionais.²⁶

Dessarte, pelo acima exposto, restou demonstrada a prevalência dos princípios constitucionais orientadores de nosso sistema, os quais estabelecem “as bases necessárias à prestação da tutela jurisdicional de forma mais justa e efetiva”²⁷, e sendo incontroversa sua aplicação para todas as normas que integram nosso sistema jurídico constitucional, passamos a analisar os princípios constitucionais orientadores e aplicáveis ao processo executivo e à execução fiscal.

1.3 Princípios aplicáveis ao processo de execução e à execução fiscal

1.3.1. Princípio da isonomia

O princípio da igualdade ou isonomia é preconizado pelo disposto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal. *In verbis*:

²⁶ RODRIGUES, Marco Antonio. *Op. cit.*, p. 15-16.

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:

Em âmbito tributário, dispôs o legislador constituinte:

150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 (...)

 II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O Código de Processo Civil, por sua vez, também assegura, em seu artigo 7º, a “paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório”.

Seguindo a mesma orientação, dispõe o inciso I do artigo 139 do Código de Processo Civil que ao juiz incumbe “assegurar às partes igualdade de tratamento”.

Trata-se, nesse contexto, de sobreprincípio dotado de alta carga valorativa cuja função é a de assegurar o tratamento igualitário entre todos os indivíduos, seja para o aplicador da lei ou para o próprio legislador. Ressalvamos, aqui, que este “tratamento” não significa que todos devam ser tratados exatamente da mesma maneira, na medida em que esse aspecto de estrito e formal cumprimento ao conceito é “tão necessário quanto insuficiente para definir a isonomia em sua completude, pois, como já registrava Aristóteles, seguido de Leon Diguít e Rui Barbosa, a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam”²⁸.

Segundo Regina Helena Costa, “o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça”²⁹.

²⁷ ALVIM, Eduardo Arruda *et al.* *Op. cit.*, p. 161.

²⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Op cit.*, p. 20.

²⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 89.

Assim, deve ser priorizado o aspecto *material* da isonomia, tratando-se desigualmente os desiguais justamente para que se alcance o tratamento paritário.

Com efeito, “a Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.”³⁰

Analisando o nominado princípio nas relações de cunho processual, não poderão existir situações “que favoreçam injustificadamente um contribuinte em detrimento dos demais, ou, o que é mais comum, beneficiem a Fazenda Pública em detrimento dos contribuintes em geral”³¹.

Nas palavras de Marco Antonio Rodrigues:

A partir da eficácia objetiva dos direitos fundamentais, que também lhe é aplicável, a igualdade acarreta, pois, que os Poderes estatais devem assegurar um tratamento isonômico a todos, no sentido substancial. Assim, sua aplicação não fica limitada a algum tipo específico de relação jurídica, o que significa dizer que incide diretamente ao Direito Processual, estando expressamente consagrada no âmbito processual no artigo 139, I, do Código de Processo Civil de 2015, bem como já estava presente no artigo 125, I, do Código de Processo Civil de 1973. Diante desse dispositivo, pode-se afirmar que o legislador expressamente consagrou ao Poder Judiciário um dever de atuar em equidistância às partes da demanda, o que determina sejam-lhes dadas as mesmas oportunidades, a fim de que uma não se beneficie indevidamente em relação à outra da relação processual. Dessa forma, deve o magistrado conferir às partes que tenham as mesmas condições um tratamento paritário, ao passo que, havendo uma disparidade entre elas, a isonomia material justifica um atuar distinto pelo órgão julgador.³²

Nesse contexto, como veremos posteriormente, a exigência de garantia integral do crédito tributário para a oposição de embargos à execução fiscal, nos termos do §1º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, indistintamente para todos os executados, sem que sejam consideradas eventuais particularidades de cada caso concreto, incorre

³⁰ DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. atual. 19ª tir. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 10.

³¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Op cit.*, p. 20.

³² RODRIGUES, Marco Antonio. *Op. cit.*, p. 15-16.

em violação ao princípio da isonomia, eis que o direito de defesa apenas é garantido ao executado que detenha patrimônio suficiente, não podendo o executado hipossuficiente sequer se opor à cobrança.

1.3.2. Princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional ou do acesso à justiça

O princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional, também conhecido como princípio do acesso à justiça, é uma garantia fundamental trazida no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal, segundo o qual “a lei não excluirá do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Trata-se de verdadeiro instrumento de efetivação do Estado Democrático de Direito, eis que viabiliza o controle jurisdicional de atos que impliquem em “ofensa aos direitos individuais e coletivos, bem como contra a opressão estatal”³³, afinal, “a democracia possui como expectativa o funcionamento eficiente de mecanismos de controle das decisões políticas”³⁴.

Notadamente, não pode haver limitação do aludido princípio “à mera possibilidade de ingresso em juízo; ao contrário, esse princípio deve ser interpretado compreendendo a noção ampla do acesso à ordem jurídica justa, para a qual converge todo o conjunto de princípios e garantias constitucionais fundamentais do processo”³⁵.

Para tanto, faz-se necessária a existência de Poder independente, qual seja, o Judiciário, para o qual deverão ser dirigidos todos e quaisquer questionamentos vinculados às aludidas violações.

Há garantia, assim, de que nenhuma lei poderá impedir o acesso à proteção jurisdicional.

Dessarte, “não pode ser excluída do Judiciário, contra a vontade das partes litigantes, a apreciação de conflito de qualquer natureza. Não se admitem limitações

³³ NUNES, Clecio Santos. *Op. cit.*, p. 125.

³⁴ NUNES, Clecio Santos. *Op. cit.*, p. 124.

³⁵ DONIZETTI, Elpídio. *Op. cit.*, p. 26.

objetivas (conforme a natureza da disputa, o tipo do direito pretendido etc.) nem subjetivas (todos podem levar suas pretensões à Jurisdição)”³⁶.

Inclusive, oportuno considerar que o Constituinte se preocupou em prever o acesso à justiça também a aqueles que não disponham de recursos para tanto, fixando, no inciso LXXIV do artigo 5º da Constituição Federal que “o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos”, eis que, “sem que se enseje esse tipo de assistência, não se irá dar efetividade ao comando que garante o amplo acesso ao Judiciário, pois grande parte da população, em que pese a garantia insculpida no inciso XXXV, restaria alijada do efetivo acesso ao Judiciário”³⁷.

Portanto, o principal intuito do “acesso à justiça” não é de mera garantia ao direcionamento de determinado requerimento ao Poder Judiciário, mas sim de que este seja devidamente analisado, consideradas todas as variantes envolvidas, com seu processamento nos termos do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal – “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”), obtendo, ao final, “resposta jurisdicional útil, efetiva e tempestiva”³⁸, garantindo-se, nesse ínterim, a efetividade do processo.

1.3.3. Princípio da ampla defesa e do contraditório

Firmadas as premissas de que não se pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito individual ou coletivo, conseqüentemente deve haver garantia de que haja a efetiva apreciação do mérito levado a conhecimento do órgão jurisdicional, com todos os meios e recursos inerentes ao processo.

Notadamente, a ampla defesa decorre da garantia de que o réu ou executado possam produzir provas, apresentar todos os argumentos que entendam suficientes à comprovação de seu direito e recorrer, sendo verdadeiro instrumento de efetivação do devido processo legal.

³⁶ WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil: teoria geral do processo, volume 1**. 17ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters, 2018, p. 74.

³⁷ ALVIM, Eduardo Arruda *et al.* *Op. cit.*, p. 181.

³⁸ WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. *Op. cit.*, p. 74.

Esse, inclusive, o exposto conceito insculpido no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, segundo o qual “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”.

O contraditório, por sua vez, decorre da necessidade de tratamento paritário entre as partes e bilateralidade da ação, garantindo-se a todos os interessados no litígio oportunidades equânimes de cientificação e participação nos atos processuais. Isto é, se uma parte fala, à outra parte deve ser dada ciência das alegações contra ela apresentadas, oportunizando-lhe, ainda, a resposta. É a chamada “bilateralidade da comunicação”³⁹.

Segundo Clecio Santos Nunes, “o contraditório (...) é uma garantia constitucional do processo contencioso, porque protege o direito de uma parte responder às alegações da outra, de sorte que se tenha um processo justo, equilibrado e isonômico”⁴⁰.

Nesse contexto, conforme ensinam Eduardo Talamini e Luiz Rodrigues Wambier, o “contraditório – mais do que simples ciência e reação – é o direito de plena *participação* de todos os atos, sessões, momentos, fases do processo, e de efetiva influência sobre a formação da convicção do julgador”⁴¹.

A aplicação do mencionado princípio ao processo de execução é abordada por Eduardo Alvim, que considera que, embora não haja lide propriamente dito na fase de execução, como ocorre com a fase de conhecimento e formação do processo, ainda assim deve se garantir o diálogo entre as partes a fim de atingir legitimar a demanda:

Interessante consignar que o princípio do contraditório, no processo civil, faz-se presente não apenas na fase de conhecimento, mas, igualmente, na fase de execução.

Na fase de cumprimento de sentença, não há propriamente lide (como há na fase de conhecimento). Na fase de execução (ora cumprimento de sentença), busca-se realizar materialmente o que tiver sido decidido na fase de conhecimento⁸⁷. Sem embargo disso, também na execução, há espaço para aplicação do princípio do contraditório, ainda que com perfil diferente da fase cognitiva⁸⁸. Primeiro, o devedor, na execução, pode

³⁹ NUNES, Clecio Santos. *Op cit.*, p. 131.

⁴⁰ NUNES, Clecio Santos. *Op cit.*, p. 134.

⁴¹ WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. *Op cit.*, p. 77.

oferecer impugnação nas hipóteses do art. 525, § 1º, do CPC/2015; ainda, em hipóteses excepcionais, mesmo antes de seguro o juízo, pode oferecer o que a doutrina tem denominado de exceção de pré-executividade, quando a execução se revele, por alguns motivos que serão estudados oportunamente, absolutamente inviável⁸⁹. Se se tratar de execução por título extrajudicial, o âmbito da defesa oponível é o mesmo da contestação (art. 917), já que poderão ser levantadas, além das matérias constantes dos incisos I a IV do art. 917 do CPC/2015, qualquer outra que poderia ser levantada em processo de conhecimento, a teor do que dispõe o inciso V desse mesmo dispositivo legal.⁴²

1.3.4. Princípio da supremacia do interesse público

A supremacia do interesse público é princípio implícito na Constituição Federal e decorre do sopesamento dos direitos do indivíduo e da coletividade. Instituído o Estado, dispõe o indivíduo de parte de seus direitos em prol do bem comum e do bem-estar coletivo, situação que justifica a prevalência dos interesses públicos sobre os privados.

Notadamente, diversas são as prerrogativas concedidas aos entes públicos em prol da supremacia mencionada, tais como a presunção de legitimidade dos atos administrativos, sua imperatividade e exigibilidade, assim como a possibilidade de autotutela.

No entanto, a supremacia aqui apresentada não deve nem pode ser absoluta, devendo ser analisada em cada caso concreto, viabilizando assim a efetivação do Estado Democrático de Direito, no qual “prevalece o ambiente do consenso, do diálogo, da participação dos cidadãos na construção das decisões administrativas”⁴³.

Nesse sentido são as considerações de Marco Antonio Rodrigues:

Na realidade, é preciso que cada regra especial criada em favor das pessoas jurídicas de direito público passe por uma análise de sua razão de ser, a fim de verificar se promove a igualdade material ou não. Para tanto, é preciso analisar o benefício criado à luz do elemento que gera diferenciação em favor do Poder Público, inquirindo sobre a razoabilidade da distinção efetuada. A razoabilidade é, portanto, parâmetro de grande valia ao controle da constitucionalidade das leis que criam desigualdade entre sujeitos.

⁴² ALVIM, Eduardo Arruda *et al.* *Op. cit.*, p. 190.

⁴³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 26.

Assim sendo, não é possível genérica e abstratamente afirmar que a instituição de benefícios processuais à Fazenda Pública é constitucional ou não. Faz-se imprescindível a verificação de cada previsão, para controlar sua constitucionalidade no que se refere à observância da igualdade.⁴⁴

Conforme lição de Leonardo Carneiro da Cunha, o interesse público deve ter como foco o bem comum de todos os beneficiários da atividade administrativa, não dos entes que a exercem. O interesse público deverá revestir a própria finalidade dos atos administrativos, portanto:

A expressão *interesse público* exsurge associada, não raras vezes, a outros termos similares, tais como *interesse geral*, *interesse difuso*, *interesse coletivo*, *utilidade pública*, ora mencionados no mesmo sentido, ora em sentidos díspares.

O *interesse público* identifica-se com a ideia de bem comum e reveste-se de aspectos axiológicos, na medida em que se preocupa com a dignidade do ser humano.

Na verdade, o interesse “social” e o “geral” estão relacionados com a “coletividade” ou com a “sociedade civil”, enquanto o interesse “público” mantém ligação com o Estado. Ao Estado cabe não somente a ordenação normativa do “interesse público”, mas também a soberana indicação do seu conteúdo. O interesse público constitui interesse de que *todos* compartilham. A *finalidade* dos atos administrativos deve vir informada pelo interesse público. A expressão *interesse público* evoca, imediatamente, a figura do Estado e, mediadamente, aqueles interesses que o Estado, em conjunto com os cidadãos, de modo consensual ou dialógico, diante do chamado “dissenso consentido”, “escolheu” como os mais relevantes, expressados em normas jurídicas, por consultarem aos valores prevaletentes na sociedade. Há uma aproximação terminológica entre *interesse público* e *interesse geral*. O interesse público *não* é a *soma* de interesses particulares, sendo certo que a Administração é competente para definir, mediante os instrumentos democráticos de tomada de decisão, o interesse público naquilo que não constitui domínio reservado ao legislador. (...)

O interesse é *público* quando se refere aos beneficiários da atividade administrativa, e não aos entes que a exercem. No dizer de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, “a Administração Pública não é titular do interesse público, mas apenas a sua guardiã; ela tem que zelar pela sua proteção. Daí a *indisponibilidade* do interesse público”. (...)

A supremacia do interesse público “não significa que os interesses estatais devem sempre prevalecer sobre os dos administrados, mas que o interesse público, definido a partir da ponderação, deve prevalecer em certa atividade concreta sobre interesses isolados, sejam particulares, sejam estatais. Assim, sugere-se falar não em supremacia do interesse

⁴⁴ RODRIGUES, Marco Antonio. *Op. cit.*, p. 15-16.

público sobre o privado, mas simplesmente em supremacia do interesse público, já que este pode representar a proteção a um interesse de um ou alguns administrados apenas.⁴⁵(grifamos)

Em âmbito tributário, “a supremacia do interesse público sobre o interesse particular pode ser traduzida, singelamente, na convivência harmônica entre a adequada realização da arrecadação fiscal e o respeito aos direitos dos contribuintes”⁴⁶.

Para nosso estudo, a análise de tal princípio é relevante eis que, para a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com fundamento na prevalência do interesse público, criou-se o rito especial da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980), que se sobrepõe às normas gerais de processo executivo trazidas no Código de Processo Civil.

Afinal, “quando a Fazenda Pública está em juízo, ela está defendendo o erário. Na realidade, aquele conjunto de receitas públicas que pode fazer face às despesas não é de responsabilidade, na sua formação, do governante do momento. É toda a sociedade que contribui para isso”⁴⁷.

1.3.5. Aplicabilidade dos princípios constitucionais ao processo de execução civil e fiscal

Após verificarmos que a formação do sistema jurídico compreende a integração de diversas normas dependentes de regramento maior (fundamento de validade), conhecido como “norma fundamental” e representado em nosso ordenamento pela Constituição Federal, concluímos que, exatamente como pensado por Hans Kelsen, “a ordem jurídica (...) é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas”, da qual “a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado”⁴⁸.

Nesse contexto, os princípios fundamentais por ela sedimentados traçam a direção a ser seguida por todas as demais normas que compõem o sistema, ainda que

⁴⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Op. cit.*, p. 26.

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 93.

⁴⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Op. cit.*, p. 28.

⁴⁸ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 247.

as mencionadas normas venham a disciplinar questões específicas sobre determinado assunto, como ocorre com os regramentos processuais vigentes, sejam do Código de Processo Civil ou da Lei de Execução Fiscal.

Notadamente, mesmo que a formação do diploma normativo processual tenha respeitado todas as premissas legislativas existentes, ainda assim, não haverá “carta branca” no que tange à matéria por ele disciplinada.

Isso porque, sempre deverão ser respeitadas as normas fundamentais garantidoras do sistema.

Para nosso estudo, é relevante notar que, ainda que haja lei específica que regulamente o processo civil e a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, e mesmo que sua introdução no ordenamento jurídico tenha observado os ditames constitucionais que regem o processo legislativo, ainda assim tais regramentos não poderão se sobrepor à Lei Maior e seus princípios, devendo neles buscar seu fundamento de validade.

CAPÍTULO 2 – A EXECUÇÃO FISCAL E O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

2.1. Contexto histórico – A cobrança judicial da dívida ativa até o advento do Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015)

Na vigência do Código de Processo Civil de 1939, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.608, de 18/09/1939, este regulamentava o processo de execução em âmbitos gerais, que detinha a seguinte subdivisão: a execução era cabível para os títulos executivos judiciais e a ação executiva para os que detivessem título executivo extrajudicial.

A diferença, à época, era basicamente dos procedimentos aplicáveis, eis que a “execução” não comportava atividades de conhecimento, ao passo que a “ação executiva” admitia que fossem mesclados atos de execução e de conhecimento.

A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, por sua vez, observava o disposto no Decreto-Lei nº 960, de 17/12/1938, que, enquanto lei especial, previa em seu artigo 1º o “ação executiva fiscal”:

Art. 1º. A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios), em todo o território nacional, será feita por ação executiva, na forma desta lei.
Por dívida ativa entendem-se, para esse efeito, a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza; foros, laudêmios e alugueres; alcances dos responsáveis e reposições.
Parágrafo único. A dívida proveniente de contrato será cobrada pela mesma forma, quando assim for convencionado.

Com o Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 5.869, de 11/01/1973, foram unificados os processos de execução por título executivo judicial e por título executivo extrajudicial, sob o escopo de otimizar e unificar os procedimentos processuais aplicáveis à espécie, tendo sido revogado o Código de Processo Civil de 1939 por completo, e parcialmente revogado o Decreto-Lei nº 960, de 17/12/1938, especialmente no que tange à cobrança judicial da dívida ativa das Fazendas Públicas, cujo procedimento restou disciplinado pelo Código de Processo Civil de 1973, tendo em vista a indicação da Certidão da Dívida Ativa no rol de títulos executivos extrajudiciais do artigo 585 do Código de 1973.

Sobre a questão, é ilustrativo o seguinte trecho da Exposição de Motivos ao Projeto de Lei que posteriormente se tornou o Código de Processo Civil de 1973:

b) Das inovações constantes do Livro II

21. Dentre as inovações constantes do Livro II, duas merecem especial relevo. A primeira respeitante à unidade do processo de execução; a segunda, à criação do instituto da insolvência civil.

O direito luso-brasileiro conhece dois meios de realizar a função executiva: a) pela “parata executio”; b) pela ação executiva. Esta se funda em título extrajudicial; aquela, em sentença condenatória.

Mas, como observa LIEBMAN, diferentes foram os resultados da evolução histórica nos países do continente europeu. O direito costumeiro francês reafirmou energicamente a equivalência das sentenças e dos instrumentos públicos (*lettres obligatoires faites par devant notaire ou passées sous Seel Royal*); e reconheceu a ambos a *exécution parée*. Este princípio foi acolhido pelas Ordenações reais e, depois, pelo *Code de Procédure Civile* napoleônico, de 1806, do qual passou para a maior parte das legislações modernas ⁽⁴⁶⁾. Adotaram, nos nossos dias, o sistema unificado os Códigos de Processo Civil da Itália (artigo 474), da Alemanha (§§704 e 794), de Portugal (artigo 46) e a Lei de Execução da Áustria (§1º).

O projeto segue esta orientação porque, na verdade, a ação executiva nada mais é do que uma espécie da execução geral; e assim parece aconselhável reunir os títulos executivos judiciais e extrajudiciais. Sob o aspecto prático são evidentes as vantagens que resultam dessa unificação, pois o projeto suprime a ação executiva e o executivo fiscal como ações autônomas.⁴⁹ (itálicos no original -grifamos)

Nas palavras de Clito Fornaciari Júnior:

Com o advento da Lei 5.869, de 11.1.73, instaurou-se o sistema unitário de execução, semelhantemente ao direito comparado, passando tanto os títulos executivos judiciais como os extrajudiciais a ensejarem a execução, onde há, exclusivamente, a preocupação de realizar o direito material retratado em um título, que goze dos requisitos da liquidez, certeza e exigibilidade.

A diferença básica entre a execução fundada em título judicial e a que se assenta em título extrajudicial é o âmbito da matéria dedutível por meio de embargos do devedor. Enquanto na primeira forma, existe um rol predeterminado de alegações possíveis e que se não vier a ser observado acarretará o indeferimento liminar dos embargos (art. 739, I, do CPC), na execução fundada em título extrajudicial o devedor pode

⁴⁹ BRASIL. Senado Federal. **Mensagem nº 210, de 31/07/1972 – Exposição de motivos ao projeto do Código de Processo Civil – Histórico da Lei**. Vol. I, Tomo I. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/177828/CodProcCivil%201974.pdf?sequence=4>. Acesso em 01/03/2021.

alegar em embargos tudo aquilo que poderia alegar como defesa em um processo de conhecimento (art. 745 do CPC).

Entre os títulos executivos extrajudiciais (art. 585 do CPC), consta a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública (inciso VI), o que levou à revogação do Dec.-lei 960, pois o Código com esta previsão, submeteu ao regime da execução comum a cobrança dos créditos fazendários.

(...)

Apesar do regime instalado com o Código de 1973 ter subtraído à Fazenda Pública o seu diploma especial, disciplinou o legislador, em alguns pontos, problemas que pertinem exclusivamente à cobrança da dívida ativa, como o da competência para a propositura da ação fundada na certidão de dívida ativa (art. 578); o da sujeição do responsável tributário à execução (art. 568); o da submissão da sentença proferida no julgamento dos embargos do devedor, na execução fiscal, ao duplo grau obrigatório de jurisdição (art. 475, III).

Outrossim, levava a Fazenda Pública ao processo de execução unificado todos os

privilégios de que era cercada no CPC. Assim, no campo dos honorários, não ficou sujeita aos limites fixados no art. 20, § 3.º; estava dispensada de antecipar as despesas processuais (art. 27); de proceder ao preparo, quando recorresse (art. 511); possuía prazo em dobro para recorrer e em quádruplo para impugnar os embargos do devedor (art. 188).

Exceção feita aos referidos privilégios e aos pontos em que a disciplina do Código foi específica para o tratamento do problema da execução da dívida ativa, o regime da execução fiscal ficou inteiramente equiparável ao sistema da execução comum.⁵⁰

Posteriormente, diante da disciplina genérica do Código de Processo Civil de 1973 quanto à execução por quantia certa, então aplicável para a cobrança da dívida ativa, assim como em virtude da equivalência que se deu para a Certidão de Dívida Ativa em cotejo com os demais títulos executivos (artigo 745) de caráter comercial (letra de câmbio, nota promissória, duplicata, cheque etc.), mostrou-se insuficiente o rito processual unificado, afinal, o interesse público investido nos créditos executados pela Fazenda Pública detêm, em regra, importância superior quando em comparação com os créditos decorrentes de relações comerciais particulares, a merecer trâmite específico que reconheça tal privilégio.

Sobreveio, então, a Lei nº 6.830, de 22/09/1980, cujo objetivo foi o de criar rito processual próprio para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, assegurando-

⁵⁰ JÚNIOR, Clito Fornaciari. **Apontamentos sobre a execução fiscal**. Revista de Processo, vol. 25/1982, p. 9-38, jan-mar/1982. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 7, p. 205-244, fev/2011.

lhe preferências em decorrência dos interesses públicos envolvidos, garantindo-lhe maior rapidez e simplicidade em comparação com o rito executivo comum.

Com efeito, constou da Exposição de Motivos nº 223, de 20/06/1980:

O novo Código de Processo Civil tratou as dívidas consideradas líquidas e certas ao nível das próprias sentenças, na modalidade de execução que denominou de “título executivo extrajudicial” (arts. 583 e 585). Mas, ao fazê-lo, não só deu ao crédito público o mesmo tratamento da nota promissória e da letra de câmbio, títulos comerciais, como permitiu que outras espécies de obrigações, v.g., as obrigações para com as entidades financeiras, tivessem um rito de execução – com fase extrajudicial – muito mais eficaz, rápido e com privilégios que jamais foram conferidos ao crédito público.

2. Ora, a cobrança judicial das dívidas para com o Estado é ditada pelo interesse público e, sendo uma modalidade de controle judicial dos atos da administração pública, deve assegurar o equilíbrio – político, econômico e financeiro – entre o poder do Estado e o direito do cidadão.

3. Se a este a Constituição assegura o contraditório judicial, ao Estado deve ser garantido um processo expedito de realização da receita pública.

4. Sobreleva, no particular, a importância da obrigação pública, com características próprias, hierarquicamente superior a qualquer outro gênero de obrigação ou privilégio de natureza privada. Predomina o interesse público – econômico, financeiro e social. Em consequência, nenhum outro crédito deve ter, em sua execução judicial, preferência, garantia ou rito processual que supere os do crédito público, à exceção de alguns créditos trabalhistas.

5. O atual Código de Processo Civil, em seu art. 745, praticamente confere aos embargos do executado a mesma amplitude prevista no Código revogado, quando determinava que a ação executiva, uma vez contestada, seguiria o rito ordinário (art. 301).

6. Assim, salvo a hipótese do julgamento antecipado (art. 330), o novo Código manteve o rito de instrução e julgamento do anterior, para os títulos exequíveis extrajudiciais. Isso, quando leis e decretos-leis diversos já haviam acelerado as execuções fiscais, seja autorizando o julgamento sem audiência, quando desnecessária, seja permitindo a decisão por Juiz outro que não aquele que presidira a instrução.

7. Ocorre, ainda, que, em diversos textos legais – inclusive naqueles que teriam apenas caráter adjetivo – encontram-se disposições substantivas, como no próprio Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, e alterações posteriores, que regulavam, até o advento do novo Código, o processo executivo fiscal.

8. Resulta daí a vigência parcial não só desse Decreto-lei como de outros, em disposições esparsas, que dificultam a consulta, a orientação jurisprudencial e a própria aplicação da lei.

(...)

12. É oportuno relatar que a orientação adotada no Anteprojeto resultou do confronto e da análise das três alternativas que se depararam ao

Grupo de Trabalho, com tarefa preliminar e decisiva para a definição que melhor se ajustasse aos objetivos visados: 1ª) elaboração de um texto paralelo e, no que coubesse, repetitivo do Código de Processo Civil, regulando completamente a execução fiscal, a exemplo do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, e demais leis pertinentes, cujas normas de natureza adjetiva se acham revogadas pelo estatuto processual de 1973; 2ª) anteprojeto de alteração direta e parcial do próprio texto desse Código, para nele incorporar as normas tradicionais de garantias e privilégios da Fazenda Pública em Juízo, bem como aquelas que ensejassem maior dinamização da cobrança da Dívida Ativa; e 3ª) adoção de anteprojeto de lei autônoma, contendo apenas normas especiais sobre a cobrança da Dívida Ativa, que, no mais, teria o suporte processual das regras do Código.

(...)

14. A terceira alternativa mereceu preferência, porque, a par de não revogar as linhas gerais e a filosofia do Código, disciplina a matéria no essencial, para assegurar não só os privilégios e garantias da Fazenda Pública em Juízo, como também a agilização e racionalização da cobrança da Dívida Ativa.

(...)

18. Cabe ressaltar, no respeitante às normas processuais propriamente ditas, que o Anteprojeto contém certo número de disposições de mera adaptação do sistema implantado pelo novo Código às necessidades próprias da execução fiscal, regulando-se, no mais, pela lei adjetiva civil.

19. O mesmo ocorre com as normas especiais dos privilégios da Fazenda Pública, de tradição secular.

(...)

23. O texto proposto concilia-se com os princípios e normas genéricas do Código, cuja filosofia e campo de aplicação constituem as premissas da projetada ordenação, embora esta se volte, especificamente e no essencial, para aspectos singulares da dinâmica processual, tendo em vista o interesse da realização da receita pública.⁵¹ (grifamos)

Portanto, a intenção do legislador foi de privilegiar a execução da obrigação pública em face de outros gêneros de obrigação ou privilégio decorrentes das relações privadas. Não se retirou, esclareça-se, a importância da dívida privada, no entanto, fez-se predominar o interesse público, outorgando-lhe prerrogativas em virtude da aplicação da igualdade material.

A Lei de Execução Fiscal, como ficou conhecida, foi publicada em 24/09/1980 e, após *vacatio legis* de 90 (noventa) dias, prevista em seu artigo 42⁵², teve sua vigência iniciada em 24/12/1980, passando a regulamentar as normas e procedimentos

⁵¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 721-724.

especiais incidentes sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, mantendo-se o suporte processual das regras do Código de Processo Civil então vigente.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, operou-se o juízo de recepção (tácito) da Lei nº 6.830/1980 pela nova Carta, que ocorre para as leis anteriores ao poder constituinte que não sejam materialmente incompatíveis com o texto constitucional.

Explicando como se opera o juízo de recepção e revogação de normas prévias à nova ordem constitucional, constou do voto vista do Ministro Celso de Mello, que integrou o acórdão proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2 (Distrito Federal) pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal:

Devo registrar que a **sucessão** de uma ordem constitucional por outra **provoca**, necessariamente, a análise do direito constitucional novo e o direito ordinário anteriores, cujas relações normativas são presididas pelo **princípio da recepção** que reconhece como **unicamente** subsistentes as normas infraconstitucionais que se revelem compatíveis, no **plano material**, com a nova Constituição, **tendo por revogadas** aquelas que não ostentem esse perfil.⁵³ (destaques no original)

Norberto Bobbio, *apud* Guilherme Peña de Moraes⁵⁴, por sua vez, assim classificou a recepção:

A recepção é um ato jurídico com o qual um ordenamento acolhe e torna suas as normas de outro ordenamento, onde tais normas permanecem materialmente iguais, mas não são mais as mesmas com respeito à forma, no sentido de que elas são válidas não mais com base na norma fundamental do velho ordenamento, mas com base na norma fundamental do novo.

Com efeito, constando na Lei nº 6.830/1980 inúmeros dispositivos que abrangem diversos aspectos da cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, não se pode

⁵² LEF. Art. 42 - Revogadas as disposições em contrário, esta Lei entrará em vigor 90 (noventa) dias após a data de sua publicação.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2**. Relator Ministro Paulo Brossard. DJ Nr. 226 do dia 21/11/1997.

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 5ª ed. Brasília: UnB, 1994, p. 177. *Apud* MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 34.

afirmar simplesmente que houve sua plena e expressa recepção, sem que se analise pontualmente cada um de seus artigos em confronto com os ditames da nova ordem constitucional.

Para nosso estudo, mister se faz analisar se houve ou não a recepção do artigo 16, §1º da Lei de Execução Fiscal pela Constituição Federal de 1988. Isto é, confrontando-se especificamente a exigência de garantia integral do crédito tributário para a apresentação de defesa pelo executado com os princípios e garantias fundamentais que embasam a nova Constituição.

Adiantamos, nesse sentido, que a questão da recepção ou não do §1º do artigo 16 da Lei de Execução Fiscal ainda não foi enfrentada pelo Supremo Tribunal, como se nota de trecho de decisão proferida pelo Ministro Roberto Barroso na Reclamação nº 20.617 / RJ:

8. Nessas circunstâncias, mostra-se inviável a invocação da Súmula Vinculante 28 para afastar a exigência de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal. Observe-se que adotar interpretação em sentido diverso implicaria o reconhecimento, em sede de reclamação constitucional, da não recepção do art. 16, § 1º, da Lei nº 6.830/1980, entendimento nunca afirmado pelo Plenário desta Corte.⁵⁵ (grifamos)

Com efeito, a questão ainda gera grandes debates, especialmente para aqueles que defendem que ocorreu a não recepção do artigo 16, §1º por constituir fator impeditivo ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

No entanto, embora não tenha o Supremo Tribunal Federal apreciado a questão específica acerca da recepção do artigo 16, §1º da LEF, entendeu⁵⁶, em julgamento datado de 15/12/2016, que a Lei de Execução Fiscal, assim como a medida cautelar fiscal disciplinada pela Lei nº 8.397/1992, “ostentam instrumentos suficientes, adequados e proporcionais ao fim de cobrança tributária”, bem como que “ambos os dispositivos estipulam ritos e privilégios para tutela da arrecadação ao erário, resguardando, por outro lado, garantias ao contribuinte”.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação nº 20.617/RJ**. Decisão Monocrática. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. DJe-105 divulgação em 02/06/2015 e publicação em 03/06/2015.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1055/DF**. Número único 0000732-05.1994.4.00.0000. Acórdão. Relator Ministro Gilmar Mendes. DJe-168 divulgação em 31/07/2017 e publicação em 01/08/2017.

Esse, inclusive, foi um dos fundamentos para a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 8.866, de 11/04/1994, que considerava os substitutos tributários depositários fiéis dos valores retidos ou cobrados e impunha a cobrança via ação de depósito, o que, igualmente, configurava violação aos princípios da proporcionalidade, do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa.

De todo modo, a mencionada lei especial (Lei nº 6.830/1980) vem sendo aplicada há mais de 40 (quarenta) anos e é o diploma legal efetivamente utilizado para reger o processo de execução fiscal atualmente.

2.2. Aplicabilidade do Código de Processo Civil à execução fiscal – Princípio da especialidade e subsidiariedade da lei de caráter geral

Com base nas premissas e contexto histórico acima traçados, as execuções fiscais atualmente são disciplinadas pela Lei nº 6.830/1980. E esta, em seu artigo 1º, impõe que “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” (grifamos).

Ou seja, a própria legislação específica prevê a aplicabilidade do Código de Processo Civil nas matérias não disciplinadas pela Lei de Execuções Fiscais, desde que com esta não conflite.

Diante disso, a teor do disposto no §2º do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – “LINDB”), “*a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior*”, isto é, em virtude do princípio da especialidade, a Lei de Execuções Fiscais deve prevalecer sobre o Código de Processo Civil quanto aos tópicos que especificamente disciplinar, cabendo, assim, uma análise de compatibilidade e complementariedade entre o conteúdo normativo.

Assim, a aplicação subsidiária dependerá da análise de dois aspectos: “Em primeiro lugar, há que existir lacuna no sistema da Lei 6.830, pois na medida em que esta possua disciplina própria não há que se pensar em aplicação subsidiária; em segundo lugar, há que existir compatibilidade entre os dispositivos do CPC e o sistema

implantado pela nova Lei”⁵⁷.

Pertinente, ainda, o alerta de Flávia Almeida Pita⁵⁸, que relembra que “a disciplina especial da Lei 6.830/1980 não se caracteriza pela minuciosidade”. Isto é, “seu silêncio, sobre diversas questões e fases procedimentais, exige que o recurso da aplicação subsidiária da norma geral se dê, na prática, com grande frequência”. Por fim, exemplifica:

São exemplos eloquentes do que se está a falar: a maior parte das regras da chamada "teoria geral da execução", constante dos arts. 566 a 620 do CPC, com ênfase especial sobre a disciplina da chamada responsabilidade patrimonial na execução; as regras procedimentais de formalização da penhora, assim como os limites estabelecidos à penhorabilidade (arts. 649 e 650 do CPC); regras procedimentais de expropriação dos bens garantidores da execução, especialmente no que diz respeito aos intrincados detalhes formais da alienação em hasta pública, sem falar nas regras relativas à defesa do executado por meio dos embargos.⁵⁹

Posteriormente, com a introdução do Novo Código de Processo Civil pela Lei nº 13.105/2015, não houve modificação do contexto acima traçado, eis que, novamente, o mencionado diploma regulamentou o processo de execução de forma geral, restando mantida a necessidade, portanto, de confronto pontual de cada uma das normas a fim de analisar se haverá aplicação da Lei de Execução Fiscal ou do Código de Processo Civil.

A especialidade da Lei de Execução Fiscal e conseqüente aceitação da condição subsidiária de aplicação é amplamente aceita pela doutrina, como se vê, a título ilustrativo, da lição de Humberto Theodoro Júnior:

O procedimento a seguir na execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública é o traçado, em caráter especial, pela Lei n. 6.830, de 22-9-1980, e não o comum previsto no novo Código de Processo Civil, muito embora seja admissível recorrer-se subsidiariamente à legislação processual geral. Uma vez, porém, que deve prevalecer a lei especial

⁵⁷ JÚNIOR, Clito Fornaciari. **Apontamentos sobre a execução fiscal**. Revista de Processo, vol. 25/1982, p. 9-38, jan-mar/1982. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 7, p. 205-244, fev/2011.

⁵⁸ PITA, Flávia Almeida. **A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível**. Revista de Processo, v. 169/2009, p. 160-195, Mar/2009.

⁵⁹ PITA, Flávia Almeida. **A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível**. Revista de Processo, v. 169/2009, p. 160-195, Mar/2009.

sobre a lei geral, sempre que houver conflito entre disposições da Lei de Execuções Fiscais e do novo Código de Processo Civil, a prevalência será da primeira. Em outros termos: “as regras do Código de Processo Civil serão utilizadas nas execuções fiscais apenas nas hipóteses em que a solução não possa decorrer da interpretação e aplicação da norma especial”.⁶⁰

Assim entendeu o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial nº 1.272.827/PE⁶¹ sob o rito dos recursos repetitivos previstos no Código de Processo Civil de 1973, como se vê dos seguintes trechos do voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques:

Dentro dessa lógica, e da lógica dos princípios que orientaram a LEF, notadamente a **valoração do crédito público**, a **primazia do crédito público** sobre o privado, a **preservação do texto do CPC/73**, a **aplicação subsidiária do texto do CPC referente aos embargos** e a **excepcionalidade das situações que ensejam a suspensão do processo**, não há como imaginar que a satisfação do crédito público seja preterida em eficácia material pela satisfação da generalidade dos créditos privados.

(...)

Não coaduno com o raciocínio de que as reformas feitas no CPC/73 pela Lei n. 11.382/2006 sejam um “pacote fechado” que deve ser integralmente aplicado às execuções fiscais. De ver que a própria exposição de motivos desta reconhece a “relativa autonomia” do executivo fiscal com a Lei n. 6.830/80. Sendo assim, em obediência aos princípios orientadores de ambas as leis, é necessário confrontar norma com norma para verificar aquelas que são compatíveis com a LEF e com os princípios de sua elaboração, notadamente, a valorização da cobrança do crédito público sobre o privado. (destaques no original)

Outro exemplo da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça demonstrado pela ementa do acórdão proferido no Recurso Especial nº 1.390.431/PE (2013/0192027-8), de relatoria da Ministra Eliana Calmon, no sentido de que as disposições do código processual se aplicam “somente quando naquela norma (a LEF) não houver disposição sobre o que se quer disciplinar”:

⁶⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 33-34.

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1272827 / PE**, 2011/0196231-6, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção, Data do Julgamento 22/05/2013, Data da Publicação/Fonte DJe 31/05/2013 RDTAPET vol. 38 p. 227 RTFP vol. 114 p. 373.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - DISPOSIÇÕES DO CPC - APLICAÇÃO APENAS DE MODO SUBSIDIÁRIO - EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA - ART. 16, § 3º, DA LEI N. 6.830/80 - MESMO PRAZO DOS EMBARGOS - TRINTA DIAS.

1. Nos termos do art. 1º da Lei n. 6.830/80, as disposições contidas no Código de Processo Civil aplicam-se à execução fiscal apenas de modo subsidiário, ou seja, somente quando naquela norma (a LEF) não houver disposição sobre o que se quer disciplinar.

2. O art. 16 da Lei n. 6.830/80 estabelece que o executado oferecerá embargos no prazo máximo de 30 dias, nos quais o embargante deverá alegar toda a matéria de defesa, inclusive as exceções. O prazo para a alegação das exceções é, portanto, de 30 (trinta) dias.

3. Recurso especial não provido.⁶²

No mesmo sentido é a lição de Leandro Paulsen, que igualmente entende pela aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, aplicação essa que, inclusive, é necessária em virtude da ausência de previsão na LEF para todas as possíveis situações envolvendo os procedimentos necessários ao deslinde da execução fiscal:

O art. 1º da LEF é claro no sentido da aplicação subsidiária do CPC. Tal é de extrema relevância porque a LEF não é absolutamente exaustiva em muitos aspectos, impondo-se que o aplicador busque no CPC o detalhamento dos procedimentos. Assim é que inúmeras questões da maior relevância encontram regramento no CPC, que expressamente prevê a aplicação do Livro II, inclusive aos procedimentos especiais de execução fundada em título extrajudicial (art. 771). A previsão do poder geral de efetivação (art. 139, IV), a contagem dos prazos em dias úteis (art. 219), a possibilidade de inclusão do nome do executado em cadastro de inadimplentes (art. 792, §3o), a ausência de efeito suspensivo automático dos embargos (art. 919), as hipóteses de rejeição liminar dos embargos (art. 918), o regramento sobre a impugnação à penhora e atos executivos subsequentes (art. 525, § 11) e a possibilidade de pagamento parcelado (art. 916), por exemplo, estão tratadas no CPC, mas são aplicáveis no âmbito da execução fiscal também.⁶³

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1390431 / PE**, 2013/0192027-8, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, Data do Julgamento 17/10/2013, Data da Publicação/Fonte DJe 24/10/2013.

⁶³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 364-365.

Por todo o exposto, é pacífica a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil em confronto com as disposições da Lei nº 6.830/1980, entendimento com o qual nos filiamos.

2.3. Natureza jurídica

Contextualizado o cenário histórico e de vigência da Lei nº 6.830/1980, necessário concluir que atualmente a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública é regulamentada pelo aludido diploma legal, também conhecido como Lei de Execuções Fiscais.

A referida Lei prevê, em seu artigo 1^o⁶⁴, que a execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida pela referida Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Pode-se dizer, nesse contexto, que “a sistemática da execução fiscal introduzida pela Lei nº 6.830 é a mesma do Código de Processo Civil, ou seja, a da execução por quantia certa, como processo de pura atividade de realização do direito do credor”⁶⁵.

Conforme lição de Hugo de Brito Machado Segundo:

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei no 6.830/80, é uma espécie de *processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial*, através do qual se busca a prestação da *tutela jurisdicional executiva*. Isso significa que através dele não se busca o acerto da relação conflituosa, mas sim a *satisfação* do direito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa. Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações.) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago.⁶⁶

⁶⁴ 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.

⁶⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 32.

⁶⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Op cit.*, p. 234.

Pelos elementos depreendidos do já mencionado artigo 1º da Lei nº 6.830/1980, são relevantes para a definição da execução fiscal, assim, o sujeito ativo e o objeto. O primeiro deverá ser a Fazenda Pública e o segundo deverá ser a dívida ativa. “Não importa quem seja o sujeito passivo; a execução fiscal identifica-se pela conjunção daqueles já referidos elementos: sujeito ativo (Fazenda Pública) e objeto (valor integrante de sua dívida ativa)”⁶⁷.

Sua natureza jurídica, portanto, é de ação exaciona, isto é, de ação processual de iniciativa da Fazenda Pública, figurando o contribuinte no polo passivo da demanda. Além disso, a execução fiscal é comumente classificada como “própria”, eis que possui regramento específico para esse tipo de ação, assim como ocorre com os embargos à execução fiscal.

Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior, o procedimento de execução fiscal disciplinado pela Lei nº 6.830/1980, “não se destina (...) a acertamento da relação creditícia entre o Fisco e o contribuinte, nem à definição de responsabilidades outras relacionadas com o crédito tributário; mas apenas se volta para a expropriação de bens do devedor para satisfação do direito do credor (NCP, art. 824)”⁶⁸.

Assim, “*fiscal* é a execução que, a um só tempo, tem por *sujeito ativo* entidade inserta no conceito de *Fazenda Pública* (expressão que compreende as figuras denotativamente arroladas no art. 1º da Lei n. 6.830/80) e, por *objeto*, valor qualificado como *dívida ativa*”⁶⁹.

2.4. Objeto – Dívida ativa

A dívida ativa da Fazenda Pública, objeto da execução fiscal, está definida no artigo 2º da Lei nº 6.830/1980, que prevê:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro

⁶⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Op. cit.*, p. 441.

⁶⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 32.

⁶⁹ CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 23.

para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 7º - O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Por “dívida ativa”, portanto, entendem-se os valores de natureza tributária ou não tributária assim classificados na Lei nº 4.320, de 17/03/196, englobados em seu bojo o montante decorrente de atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

A Certidão de Dívida Ativa é o título executivo extrajudicial que instrui a execução fiscal, em consonância com o artigo 202, parágrafo único, do Código Tributário

Nacional, com o artigo 2º, §5º da Lei nº 6.830/1980 e com o artigo 784, IX do Código de Processo Civil.

A teor da previsão do artigo 783 do Código de Processo Civil, “a execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível”.

Tal premissa também é aplicável às execuções fiscais, como se vê do artigo 3º da Lei nº 6.830/1980, segundo o qual “a Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez”.

A “inscrição” acima mencionada, seja quanto à dívida ativa tributária ou não tributária, “se constitui no ato de controle administrativo da legalidade” necessário à validade do título e será promovida “pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito” (§3º do artigo 2º da Lei nº 6.830/1980).

Assim, embora possa a execução fiscal ter como objeto a cobrança de dívida ativa tributária e não tributária, não poderá cobrar dívida ilíquida ou incerta.

Nesse aspecto, impõe relembrar que a Certidão de Dívida Ativa é “o único título executivo extrajudicial, no ordenamento jurídico pátrio, confeccionado *unilateralmente*, em razão da *presunção de legalidade ou de legitimidade* de que desfrutam os atos administrativos”⁷⁰, pelo que se impõe a estrita observância dos formalismos que precedem a formação do título.

O procedimento que precede a cobrança pela via da execução fiscal, portanto, deverá ocorrer da seguinte maneira:

Antes, portanto, de ingressar em juízo, tem a Fazenda Pública de promover o acertamento de seu crédito, tanto objetiva como subjetivamente, mediante o procedimento da inscrição, para atribuir-lhe liquidez e certeza, ou seja, para determinar, de forma válida, a existência do crédito tributário, a quantia dele e a responsabilidade principal e subsidiária por seu resgate. Em outros termos, há de apurar-se antes da execução a existência da dívida, o que se deve e quem deve. Somente depois da inscrição, que resolve todos esses problemas, e da extração da competente Certidão de Dívida Ativa — que é o título executivo fiscal — é que estará a Fazenda habilitada a promover a execução em juízo.⁷¹

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 458.

⁷¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 33.

Dessarte, sendo a Certidão de Dívida Ativa o título executivo extrajudicial necessário à propositura da ação de execução fiscal, sem sua formal constituição, ou inexistência, não será possível valer-se desse meio executivo.

2.5. Rito processual da Lei de Execução Fiscal

Inscrita a dívida formalmente, poderá a Fazenda Pública distribuir a execução fiscal valendo-se de petição inicial simples, que deverá indicar apenas o Juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação (LEF, artigo 6º), bem como instruindo-a com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante (LEF, artigo 6º, §2º).

Recebida a petição inicial pelo Juiz, conforme artigo 7º da Lei nº 6.830/1980, o executado será citado, nos termos do artigo 8º, para pagar a dívida ou garantir a execução. *In verbis*:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exeqüente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

A citação poderá ocorrer pela via postal, com aviso de recebimento, bem como por oficial de justiça. Além disso, conforme disposto na Súmula 414 do Superior

Tribunal de Justiça, “A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades”.

Devidamente citado, o executado poderá pagar a dívida, com o que o feito será extinto. Poderá, ainda, a teor do disposto no artigo 9º, oferecer “garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa”.

A garantia do juízo poderá se operar mediante o depósito em dinheiro, a fiança bancária ou seguro garantia, a nomeação de bens próprios ou a indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros, condicionados à aceitação pela Fazenda Pública.

Não ocorrendo o pagamento ou a indicação de bens à penhora, ou mesmo se a garantia apresentada não for suficiente, “a penhora poderá recair em qualquer bem do executado” (artigo 10 da Lei nº 6.830/1980), o que, na prática, obedecida a ordem de penhora prevista no artigo 11 da Lei de Execução Fiscal, que posiciona o dinheiro como bem prioritário, implicará na decretação da indisponibilidade de bens e valores do executado, conforme previsão do artigo 185-A do Código Tributário Nacional⁷².

Caso, no entanto, seja garantida a execução, poderão ser opostos embargos à execução fiscal, regulamentados pelo artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, que prevê ao executado o oferecimento de embargos no prazo de 30 (trinta) dias contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia ou, ainda, da intimação da penhora, condicionando o exercício do direito de defesa, portanto, ao oferecimento de garantia integral do valor executado, a teor do disposto no §1º do artigo mencionado.

⁷² CTN. Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Firmadas tais premissas, passamos a analisar detidamente os embargos à execução fiscal.

CAPÍTULO 3 – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

3.1. Embargos à execução fiscal

3.1.1. Natureza jurídica

Os Embargos à Execução Fiscal representam o meio formal de defesa do executado face à execução fiscal contra ele distribuída.

Com efeito, caso deseje se insurgir contra a cobrança intentada pela via da Execução Fiscal, o executado poderá oferecer Embargos à Execução Fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, a contar do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia ou da intimação da penhora, a teor do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, abaixo transcrito:

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.

Os Embargos à Execução Fiscal possuem natureza jurídica de ação de conhecimento autônoma, porém diretamente ligada com a Execução Fiscal cuja cobrança visa desconstituir e, ao final, extinguir.

Para Paulo Cesar Conrado, os embargos à execução “podem ser definidos como verdadeiro sucedâneo da figura da contestação – modalidade usual, no âmbito cognitivo, para oposição de resistência a uma dada pretensão”⁷³.

⁷³ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194.

Ainda na visão do autor, além da costumeira análise sob a ótica formal dos embargos, segundo a qual estes ostentam a categoria de *processo*, por meio do qual o executado exerce seu direito de ação – verdadeira ação autônoma –, também os embargos devem ser avaliados a partir de seu conteúdo material. A relevância de tal distinção é essencial para que se verifique que, no caso dos embargos à execução fiscal, seu conteúdo é direta e essencialmente vinculado ao da execução fiscal que os precedem e, em tal aspecto, ostentam direito *secundário* e dependente do “prévio exercício de um “outro” direito de ação, justamente o portado pela Fazenda Pública credora”⁷⁴.

Clito Fornaciari Júnior, por sua vez, conclui:

Os embargos surgem como uma ação de conhecimento em um processo de execução, embora vários pontos a distanciam do comum das ações de conhecimento: devem ser propostos dentro de determinado prazo; algumas vezes possuem matéria certa para ser deduzida; não estão sujeitos a preparo etc. Na sua natureza, contudo, guardam os característicos de uma ação de conhecimento, pois; a não ser devido à sua interposição, não há, em princípio, sentença na execução, pois este é um processo voltado à realização material do Direito.⁷⁵

Sobre a nomenclatura utilizada para essa ação, há crítica de parte da doutrina de que a expressão correta seria “embargos do executado”, pois falar-se em “embargos do devedor”, como ocorria na vigência do CPC/1973 é verdadeiro contrassenso, afinal, o intuito dos embargos seria de demonstrar que o executado não é necessariamente devedor. Por sua vez, seria igualmente imprecisa a expressão “embargos à execução”, “eis que os embargos de terceiro – que com os embargos do executado não se confundem – também são opostos “à execução”.”⁷⁶

Em nosso entendimento, no entanto, não há prejuízo à expressão “embargos à execução”, inclusive adotada pela maior parte da doutrina, com a qual nos filiamos.

⁷⁴ CONRADO, Paulo Cesar. *Op. cit.*, p. 194-195.

⁷⁵ JÚNIOR, Clito Fornaciari. **Apontamentos sobre a execução fiscal**. Revista de Processo, vol. 25/1982, p. 9-38, jan-mar/1982. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 7, p. 205-244, fev/2011.

⁷⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 368.

3.1.2. Objeto

Prevê o §2º do artigo 16 da Lei nº 6.830/1980 que poderá o executado “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”.

À primeira vista, portanto, resta clara a amplitude de conteúdo dos embargos e, aparentemente, não haveria restrições a esta “defesa”.

Há, contudo, limitações legais quanto ao conteúdo dos embargos no bojo do §3º do mesmo artigo 16, segundo o qual “não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos”, que serão arguidas como matérias preliminares e processadas e julgadas com os embargos.

Quanto à reconvenção, “o dispositivo em questão não faz nada além do que se supõe “naturalmente”: falar em reconvenção, na hipótese dos executivos fiscais, significaria a dedução, pelo executado, de pretensão do mesmo timbre contra a Fazenda Pública, o que é totalmente sem sentido”⁷⁷.

Isso não se pode dizer, contudo, quanto à limitação dada à alegação de compensação, pois, embora não possa o executado alegar que detém crédito com a Fazenda exequente com a finalidade de ilidir a cobrança contra si intentada, poderá desconstituir a exação desde que comprove a formalização prévia, administrativa ou judicialmente, de compensação do crédito tributário ou não tributário executado. Isso porque, nesse caso, a alegação é de extinção da cobrança em decorrência de compensação previamente homologada.

Esse, inclusive, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sedimentado no Recurso Especial nº 1.008.343/SP (2007/0275039-8), de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido à Primeira Seção, DJe 01/02/2010, segundo o qual:

- (...) 2. Deveras, o § 3º, do artigo 16, da Lei 6.830/80, proscreve, de modo expresse, a alegação do direito de compensação do contribuinte em sede de embargos do executado.
- 3. O advento da Lei 8.383/91 (que autorizou a compensação entre

⁷⁷ CONRADO, Paulo Cesar. *Op. cit.*, p. 197.

tributos da mesma espécie, sem exigir prévia autorização da Secretaria da Receita Federal) superou o aludido óbice legal, momento a partir do qual passou a ser admissível, no âmbito de embargos à execução fiscal, a alegação de extinção (parcial ou integral) do crédito tributário em razão de compensação já efetuada (encartada em crédito líquido e certo apurado pelo próprio contribuinte, como sói ser o resultante de declaração de inconstitucionalidade da exação), sem prejuízo do exercício, pela Fazenda Pública, do seu poder-dever de apurar a regularidade da operação compensatória. (...)

4. A alegação da extinção da execução fiscal ou da necessidade de dedução de valores pela compensação total ou parcial, respectivamente, impõe que esta já tenha sido efetuada à época do ajuizamento do executivo fiscal, atingindo a liquidez e a certeza do título executivo, o que se deduz da interpretação conjunta dos artigos 170, do CTN, e 16, § 3º, da LEF, sendo certo que, ainda que se trate de execução fundada em título judicial, os embargos do devedor podem versar sobre causa extintiva da obrigação (artigo 714, VI, do CPC).

(...) 6. Conseqüentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário.

Pode-se, assim, traçar um paralelo entre a contestação do processo civil e os embargos à execução fiscal. Isso porque, como a execução fiscal tem fundamento em título executivo formado unilateralmente, para o qual não houve a participação da parte executada, tampouco as garantias que revestem o processo de conhecimento, concebe-se que “toda a matéria que poderia ser deduzida em contestação no processo de conhecimento pode ser alegada nos embargos de devedor”⁷⁸, sendo estes, afinal, o instrumento formal de defesa do executado, por meio do qual lhe é dado demonstrar a inexigibilidade da cobrança.

⁷⁸ JÚNIOR, Clito Fornaciari. **Apontamentos sobre a execução fiscal**. Revista de Processo, vol. 25/1982, p. 9-38, jan-mar/1982. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 7, p. 205-244, fev/2011.

3.2. Exigência de garantia do Juízo – Análise do artigo 16, §1º da Lei nº 6.830/80 à luz das Lei nºs 11.382/2006 e 13.105/2015 (Códigos de Processo Civil de 1973 e 2015)

Como narrado brevemente no capítulo anterior, caso deseje se insurgir contra a cobrança intentada pela via da Execução Fiscal, o executado poderá oferecer Embargos à Execução Fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, desde que ofereça garantia suficiente do crédito em exação.

In verbis:

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.

Ou seja, a teor do §1º do mencionado artigo 16, não poderá o executado defender-se da cobrança da dívida ativa sem antes garantir a execução.

Muito se discutiu, na vigência do Código de Processo Civil de 1973 (“CPC/1973”), em especial pela redação do artigo 736⁷⁹ dada pela Lei nº 11.382/2006, que os embargos não mais seriam condicionados ao oferecimento de garantia, eis que lei posterior, hábil a regulamentar todo o processo civil, teria retirado tal exigência.

O primeiro argumento dos defensores de tal tese é no sentido de que, quando a Lei nº 6.830/1980 foi promulgada, a exigência de garantia para a oposição de embargos à execução decorria do processo de execução civil disciplinado pelo Código de Processo Civil de 1973, o qual, lembramos, unificava toda a disciplina para a execução

de títulos judiciais e extrajudiciais. Assim, a garantia do juízo não era exclusividade da execução fiscal, mas sim exigência legal para a oposição de embargos em todos os tipos de execução.

Com o advento da Lei nº 6.830/1980 e desmembramento do rito de execução fiscal, foram instituídas regras próprias para a cobrança judicial da dívida ativa como visto acima, no entanto, o regime específico vinculado ao rito especial deveria guardar relação com as peculiaridades da relação entre o particular e a Fazenda Pública.

Para os que entendem que a redação da Lei nº 11.382/2006 alterou a questão da garantia, como é o caso de Leonardo da Cunha Carneiro, “a exigência de prévia garantia do juízo para oposição dos embargos à execução (...) *não* decorre, contudo, de detalhes, vicissitudes e particularidades na relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública”⁸⁰. Ou seja, como essa era a regra geral, simplesmente reproduzida na Lei de Execução Fiscal, e a regra *geral* foi alterada, a alteração deve ser aplicável também às execuções fiscais.

Posteriormente, com a promulgação do novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105/2015, em especial pelo disposto em seu artigo 914⁸¹, passou-se novamente a discutir a possibilidade de oposição dos Embargos à Execução Fiscal independentemente de prévia garantia do débito.

Para Leonardo Carneiro da Cunha, deve prevalecer a regra da execução por quantia certa contra devedor solvente trazida no artigo 914 do Código de Processo Civil, pelo “que os embargos, na execução fiscal, não dependem mais da garantia do juízo, mas seu ajuizamento pode ocorrer *até* 30 (trinta) dias da intimação da penhora”⁸².

Em síntese, como exposto acima, entende o autor que, a despeito das particularidades que regem a relação entre o particular e a Fazenda Pública e exigem o rito especial da Lei de Execuções Fiscais, não se enquadraria em tais especificidades a

⁷⁹ CPC/1973. Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.

⁸⁰ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 508.

⁸¹ CPC/2015. Art. 914. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos.

⁸² CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 503.

exigência de prévia garantia do juízo, de modo que a lei nova poderia a ela se sobrepor. Sobre tal ponto, considera:

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. Em qualquer execução – ressalvada, obviamente, a execução contra a Fazenda Pública, em que não há penhora nem expropriação de bens –, a apresentação de embargos dependia, sempre, da prévia garantia do juízo. 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.

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

Atualmente, revogada essa exigência *geral*, não há mais garantia do juízo para a oposição dos embargos, devendo deixar de ser feita tal exigência também na execução fiscal. 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.⁸³

Contraopondo-se completamente a tal posicionamento, há quem entenda pela legitimidade da vedação à oposição de embargos à execução fiscal sem prévia garantia do Juízo.

Essa a posição de Leandro Paulsen⁸⁴, segundo quem “a presunção que milita em favor do título executivo justifica a exigência de garantia da execução como condição de admissibilidade dos embargos”. Em sua visão, o fato de que os embargos à execução “não são a única via de acesso ao Judiciário para discussão do débito” reforça a validade da exigência, eis que pode o executado valer-se da ação anulatória,

⁸³ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Op. cit.*, p. 508.

o que é demonstrativo do fato de que não seria *obrigatória* a oposição de embargos para validação do direito de defesa do executado.

Também pela legitimidade da garantia, Hugo de Brito Machado Segundo⁸⁵ entende, em síntese, que dois seriam os fundamentos constitucionais hábeis a legitimar tal exigência.

O primeiro ponto seria pela necessidade de *sopesamento* “entre o direito de oposição do executado, de um lado, e o direito a uma tutela efetiva por parte do exequente, de outro”. Segundo o autor “admitir a defesa do executado de modo amplo e incondicional, dentro do processo de execução, conduziria ao total fenecimento do direito do exequente a uma tutela eficaz”, de modo que, “facultando ao devedor o manejo da ação de embargos do executado (...), mas ao mesmo tempo condicionando-a à garantia da execução, a legislação processual prestigiou de modo equilibrado dois princípios igualmente nobres, viabilizando-lhes a convivência”.

O segundo fundamento de sua tese seria basicamente de que não se haveria falar em prejuízo ao executado, pois eventual expropriação forçada de bens apenas poderia ser posterior a ato de penhora formalizado.

Consigna, nesse sentido, que, antes da formalização da penhora, “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 suspensão”.

A jurisprudência, por sua vez, é pacífica no sentido de que a exigência legal de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal se manteve mesmo com o advento do Código de Processo Civil de 1973. Esse, inclusive, o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC/1973):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO

⁸⁴ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 657.

⁸⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 277.

ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

(...)

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

(...)

9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.⁸⁶ (grifamos e negritamos)

Ademais, a orientação acima esposada se manteve com o advento do Código de Processo Civil de 2015, perdurando a exigência de garantia prévia:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO NÃO PROVADA. EMENDA À EXORDIAL DETERMINADA. DESCUMPRIMENTO. EXTINÇÃO DO FEITO. SÚMULA 83/STJ.

(...)

2. Toda a argumentação recursal cinge-se à tese de que "a emenda era manifestamente desnecessária, tendo em vista que a garantia já havia sido juntada aos autos" (fl. 346, e-STJ).

3. Acontece que os documentos requeridos eram a prova da garantia do juízo e as Certidões de Dívida Ativa substituídas na Execução Fiscal (fl. 335, e-STJ). Assim, acertadamente posicionou-se o Tribunal regional, na medida em que é sólida e antiga a jurisprudência do STJ que exige garantia para a apresentação dos Embargos à Execução Fiscal. Precedentes do STJ.

4. "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

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1272827 / PE (2011/0196231-6)**, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, Data do Julgamento 22/05/2013, Data da Publicação/Fonte DJe 31/05/2013, RDTAPET vol. 38 p. 227.

execução fiscal" (REsp 1.272.827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 31.5.2013, grifos acrescidos).⁸⁷

Sopesados os argumentos favoráveis e desfavoráveis à exigência de garantia decorrente do §1º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, seja à luz do CPC/1973 ou do CPC/2015, concluímos que a Lei de Execuções Fiscais regulamenta procedimento específico de cobrança da dívida ativa das Fazendas Públicas, de modo que, pelo princípio da especialidade insculpido no §2º⁸⁸ do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – “LINDB”), permanece vigente a exigência de garantia para a oposição de Embargos à Execução trazida no §1º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais.

⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nos EDcl no AREsp 1578093 / SP (2019/0265519-1)**, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Data do Julgamento 22/09/2020, Data da Publicação/Fonte DJe 05/10/2020.

⁸⁸ § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

CAPÍTULO 4 – A POSSIBILIDADE DE MITIGAÇÃO DA EXIGÊNCIA DE GARANTIA PARA A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Após análise detida dos posicionamentos favoráveis e contrários à validade da exigência contida no §1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/1980, entendemos que há equívocos em parte de seus fundamentos, não se podendo admitir *total* legalidade, tampouco *plena* constitucionalidade da vedação à defesa sem prévia garantia da execução.

Nesse sentido, filiamo-nos à doutrina que entende que a Lei de Execução Fiscal é, de fato, a legislação especial aplicável à cobrança da dívida ativa das Fazendas Públicas, eis que o Código de Processo Civil não pode reger situações expressamente previstas na LEF, sob pena de violação ao princípio da especialidade insculpido no §2º⁸⁹ do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (“LINDB”).

Contudo, entendemos que, mesmo trazendo regramento especial às execuções fiscais e aos meios de defesa nela possíveis, não podem ser absolutas as previsões da Lei de Execução Fiscal, encontrando sua limitação nos direitos e garantias fundamentais inaugurados pela Constituição Federal.

Nessa esteira, há “duvidosa constitucionalidade”⁹⁰ de alguns de seus dispositivos, que deverão ser mitigados no caso concreto.

Isso porque, ao exigir a garantia do juízo como condição para a defesa do executado, resta imposta barreira praticamente intransponível ao acesso à justiça⁹¹ daquele executado que não disponha de bens nem recursos para o custeio, total ou parcial, de tal requisito⁹², implicando, igualmente, em violação ao direito ao contraditório e à ampla defesa garantidos pelo inciso LV⁹³ do artigo 5º da Constituição Federal.

⁸⁹ § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

⁹⁰ BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. **Execução Fiscal**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 294.

⁹¹ Constituição Federal. Art. 5º. (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...).

⁹² BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Op. cit.*, p. 294.

⁹³ Constituição Federal. Art. 5º. (...) 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; (...).

Diante disso, embora nosso entendimento seja pela legalidade *in abstracto* da Lei de Execução Fiscal, em decorrência tanto da especialidade de suas disposições como da consonância de tal aplicação com o disposto no §2^o⁹⁴ do artigo 1.046 do Código de Processo Civil, devem ser flexibilizadas suas exigências a depender do caso concreto, à luz das garantias instituídas pela Constituição Federal, em especial quanto à exigência trazida no §1^o do artigo 16, a fim de que, não possuindo o executado patrimônio suficiente para defender-se de cobrança que entende maculada por ilegalidades, ainda assim lhe seja permitido o questionamento judicial da cobrança.

Trata-se de flexibilização aplicável tanto na hipótese de o executado não possuir comprovadamente nenhum patrimônio, como no caso de possuir apenas garantia parcial para a execução.

Na mesma linha é a doutrina de Claudio Carneiro, segundo a qual:

O novo sistema processual permite, em casos excepcionais, a mitigação dessa exigência. É bem verdade que somente seria cabível caso o executado fizesse prova cabal da inexistência de bens que cobrissem integralmente o valor do débito. Não queremos afirmar a possibilidade do embargo sem a garantia, mas sim quando ela for insuficiente, pois o princípio do contraditório e da ampla defesa não podem e não devem ficar adstritos a um formalismo estéril que pode vir a aniquilar o direito de defesa⁹⁵.

Nota-se, ainda, que mesmo os doutrinadores que defendem a plena vigência do §1^o do artigo 16 da Lei de Execução Fiscal flexibilizam seu entendimento quando em cotejo com os ditames da Constituição Federal.

A título de exemplo, citamos Hugo de Brito Machado Segundo⁹⁶ que, mesmo admitindo a validade da disposição legal, julga-a confiscatória na hipótese de garantia parcial, “sob pena de confisco de bens do contribuinte pelo Estado, sem oportunidade de oposição ou defesa, em desprezo a direitos fundamentais constitucionalmente garantidos”, priorizando assim os preceitos dos incisos XXXV e LV do artigo 5^o da

⁹⁴ CPC/2015. Art. 1.046. Ao entrar em vigor este Código, suas disposições se aplicarão desde logo aos processos pendentes, ficando revogada a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. (...) § 2^o Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código.

⁹⁵ CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: administrativo e judicial**. 6^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 285.

Constituição Federal, isto é, os princípios de acesso à justiça e à ampla defesa e contraditório.

Corroborando tal possibilidade de mitigação da norma especial, a Primeira Seção do Superior Tribunal julgou, em 24/11/2010, o Recurso Especial nº 1.127.815/SP, sob o rito dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC/1973), de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual restou consignado que são admissíveis os embargos à execução mesmo que a penhora seja insuficiente à total garantia do débito, sob pena de violação ao princípio da isonomia, eis que privilegiar-se-ia a defesa daqueles executados que detém patrimônio, em detrimento daqueles que não dispõe de nenhum bem para garantir o juízo:

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. (...) 10. In casu, contrariamente ao alegado pelos recorrentes, o Juízo singular não procedeu à extinção da ação de embargos à execução; ao revés, fundamentando o decisum nos princípios da economia processual e da instrumentalidade das formas, determinou, a requerimento da exequente, o reforço da penhora e a regularização de atos processuais, tão logo verificada a ausência de nomeação do depositário, bem assim a divergência entre o montante do débito e o valor do bem penhorado (fls e-STJ 349/350).

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 em garantir o direito de defesa ao "rico", que dispõe de

⁹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 276.

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. (grifamos)

Aprofundando-se na análise da mitigação do §1º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, e valendo-se da premissa de flexibilização da Lei de Execuções Fiscais já debatida no julgado anteriormente transcrito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu, no Recurso Especial nº 1.487.772/SE, pela autorização de oposição de Embargos do Devedor sem prévia garantia do juízo, caso o executado comprovadamente não possua patrimônio para a garantia do crédito exequendo, caso em que deverá ser afastada a regra do §1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/1980:

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. EXECUTADO. BENEFÍCIO DA JUSTIÇA GRATUITA. PATRIMÔNIO. INEXISTÊNCIA. HIPOSSUFICIÊNCIA. EXAME. GARANTIA DO JUÍZO. AFASTAMENTO. POSSIBILIDADE.

(...)

2. Os embargos são o meio de defesa do executado contra a cobrança da dívida tributária ou não tributária da Fazenda Pública, mas que "não serão admissíveis ... antes de garantida a execução" (art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80).

3. No julgamento do recurso especial n. 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, submetido ao rito dos recursos repetitivos, a Primeira Seção sedimentou orientação segunda a qual, "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."

4. A Constituição Federal de 1988, por sua vez, resguarda a todos os cidadãos o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, CF/88), tendo esta Corte Superior, com base em tais princípios constitucionais, mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, restando o tema, mutatis mutandis, também definido na

Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos.

5. Nessa linha de interpretação, deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, caso comprovado inequivocadamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo.

6. Nada impede que, no curso do processo de embargos à execução, a Fazenda Nacional diligencie à procura de bens de propriedade do embargante aptos à penhora, garantindo-se posteriormente a execução.

7. Na hipótese dos autos, o executado é beneficiário da assistência judiciária gratuita e os embargos por ele opostos não foram recebidos, culminando com a extinção do processo sem julgamento de mérito, ao fundamento de inexistência de segurança do juízo.

8. Num raciocínio sistemático da legislação federal aplicada, pelo simples fato do executado ser amparado pela gratuidade judicial, não há previsão expressa autorizando a oposição dos embargos sem a garantia do juízo.

9. In casu, a controvérsia deve ser resolvida não sob esse ângulo (do executado ser beneficiário, ou não, da justiça gratuita), mas sim, pelo lado da sua hipossuficiência, pois, adotando-se tese contrária, "tal implicaria 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".

10. Não tendo a hipossuficiência do executado sido enfrentada pelas instâncias ordinárias, premissa fática indispensável para a solução do litígio, é de rigor a devolução dos autos à origem para que defina tal circunstância, mostrando-se necessária a investigação da existência de bens ou direitos penhoráveis, ainda que sejam insuficientes à garantia do débito e, por óbvio, com observância das limitações legais.

11. Recurso especial provido, em parte, para cassar o acórdão recorrido.⁹⁷ (grifamos)

Por todo o exposto, com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e nas garantias constitucionais de acesso à justiça, de isonomia e do contraditório e da ampla defesa, deve ser relativizada a exigência de garantia consubstanciada no §1º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais, eis que, embora *especial*, não pode ser *absoluta*, compatibilizando-a com a capacidade do contribuinte, efetivando-se a necessária ponderação no caso concreto, sob pena de inviabilizar o direito de defesa do executado, bem como de constituir injusto favorecimento do exequente.

⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1487772 / SE (2014/0269721-5)**, Relator Ministro Gurgel De Faria, Primeira Turma, Julgamento 28/05/2019, Publicação/Fonte DJe 12/06/2019 RB vol. 660 p. 211.

CONCLUSÃO

Versou o presente estudo acerca da legalidade e análise da prevalência da exigência de garantia integral do crédito tributário para a oposição de embargos à execução fiscal após a introdução no ordenamento jurídico brasileiro da Constituição Federal de 1988 e do Código de Processo Civil de 2015.

Após análise das premissas constitucionais, legais e principiológicas que entendemos aplicáveis às questões postas, filiamo-nos à doutrina que entende que a Lei de Execuções Fiscais é a legislação especial aplicável à cobrança da dívida ativa das Fazendas Públicas, eis que o Código de Processo Civil não pode reger situações expressamente previstas na LEF, sob pena de violação ao princípio da especialidade insculpido no §2^o⁹⁸ do artigo 2^o do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (“LINDB”).

No entanto, entendemos que, mesmo trazendo regramento especial às execuções fiscais e aos meios de defesa nela possíveis, não podem ser absolutas as previsões da Lei de Execuções Fiscais, encontrando sua limitação nos direitos e garantias fundamentais inaugurados pela Constituição Federal.

Nessa esteira, concluímos que há “*duvidosa constitucionalidade*”⁹⁹ de alguns de seus dispositivos, que deverão ser mitigados no caso concreto.

Isso porque, ao exigir a garantia do juízo como condição para a defesa do executado, resta imposta barreira praticamente intransponível ao acesso à justiça¹⁰⁰ daquele executado que não disponha de bens nem recursos para o custeio, total ou parcial, de tal requisito¹⁰¹, implicando, igualmente, em violação ao direito ao contraditório e à ampla defesa garantidos pelo inciso LV¹⁰² do artigo 5^o da Constituição Federal.

⁹⁸ § 2^o A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

⁹⁹ BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. **Execução Fiscal**. 1^a ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 294.

¹⁰⁰ Constituição Federal. Art. 5^o. (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

¹⁰¹ BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. *Op. cit.*, p. 294.

¹⁰² Constituição Federal. Art. 5^o. (...) 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;

Diante disso, embora nosso entendimento seja pela legalidade *in abstracto* da Lei de Execuções Fiscais, em decorrência tanto da especialidade de suas disposições como da consonância de tal aplicação com o disposto no §2º¹⁰³ do artigo 1.046 do Código de Processo Civil, devem ser flexibilizadas suas exigências a depender do caso concreto, à luz das garantias instituídas pela Constituição Federal, em especial quanto à exigência trazida no §1º do artigo 16, a fim de que, não possuindo o executado patrimônio suficiente para defender-se de cobrança que entende maculada por ilegalidades, ainda assim lhe seja permitido o questionamento judicial da cobrança.

Trata-se de flexibilização aplicável tanto na hipótese de o executado não possuir comprovadamente nenhum patrimônio, como no caso de possuir apenas garantia parcial para a execução, em consonância com o entendimento firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 24/11/2010, no Recurso Especial nº 1.127.815/SP, sob o rito dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC/1973), de relatoria do Ministro Luiz Fux, bem como demonstrado no julgamento do Recurso Especial 1.487.772/SE, em 16/06/2019, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria.

Como apontado em nosso estudo, no primeiro caso restou consignado que são admissíveis os embargos à execução mesmo que a penhora seja insuficiente à total garantia do débito, sob pena de violação ao princípio da isonomia, eis que privilegiar-se-ia a defesa daqueles executados que detém patrimônio, em detrimento daqueles que não dispõe de nenhum bem para garantir o juízo.

Já no segundo julgado trazido a lume, valendo-se da premissa de flexibilização da Lei de Execuções Fiscais debatida no precedente anteriormente mencionado, entendeu-se pela autorização de oposição de Embargos do Devedor sem prévia garantia do juízo, caso o executado comprovadamente não possuísse patrimônio para a garantia do crédito exequendo, caso em que deverá ser afastada a regra do §1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/1980.

¹⁰³ CPC/2015. Art. 1.046. Ao entrar em vigor este Código, suas disposições se aplicarão desde logo aos processos pendentes, ficando revogada a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. (...) § 2º Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código.

Concluimos, portanto, diante da ótica principiológica e garantista apresentada em nosso estudo, que, embora seja legítima a exigência de garantia integral do juízo insculpida no §1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/1980, e de fato se mantenha tal dispositivo mesmo com o advento do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015, a exigência em discussão deverá ser relativizada nos casos concretos que assim exigirem, sopesando-se os princípios constitucionais de acesso à justiça, de isonomia e do contraditório e da ampla defesa, a fim de que seja ponderada a capacidade do contribuinte, sob pena de inviabilizar o direito de defesa do executado, bem como de constituir injusto favorecimento do exequente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVIM, Eduardo Arruda; GRANADO, Daniel William; FERREIRA, Eduardo Aranha. **Direito processual civil**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. **Execução Fiscal**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil – volume único**. 6ª ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4ª ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico Semântico**. 3ª ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2013.
- CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 11ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.
- DONIZETTI, Elpídio. **Curso de direito processual civil**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.
- JÚNIOR, Clito Fornaciari. **Apontamentos sobre a execução fiscal**. Revista de Processo, vol. 25/1982, p. 9-38, jan-mar/1982. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 7, p. 205-244, fev/2011.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- MORAES, Guilherme Peña de. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **A injusta exigência da prévia garantia em ação de embargos à execução fiscal.** Revista de Direito Tributário Contemporâneo. Vol. 11/2018. Mar-Abr/2018. P. 15-44.

_____. **Os privilégios e primazias do crédito tributário justificam a dispensa da prévia garantia nos embargos.** Revista dos Tribunais. Vol. 995/2018. Set/2018. P. 533-550.

NUNES, Clecio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário.** 4ª ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PITA, Flávia Almeida. **A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível.** Revista de Processo, v. 169/2009, p. 160-195, Mar/2009.

RODRIGUES, Marco Antonio. **A fazenda pública no processo civil.** 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Direito Tributário e Financeiro Aplicado.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário.** 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

TOMÉ, Fabiana del Padre. **A Prova no Direito Tributário.** 3ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2011/2012.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência.** 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil: teoria geral do processo, volume 1.** 17ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters, 2018.