

DANIEL PADIAL COSTA

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – NECESSIDADE
DA GARANTIA DO JUÍZO**

(Não infringência ao princípio da inafastabilidade da jurisdição)

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO

PUC – SÃO PAULO

2015

DANIEL PADIAL COSTA

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – NECESSIDADE
DA GARANTIA DO JUÍZO**

(Não infringência ao princípio da inafastabilidade da jurisdição)

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Mestre Marina Vieira de Figueiredo.

PUC – SÃO PAULO

2015

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

A execução fiscal é o instrumento processual hábil para a Fazenda Pública cobrar os seus créditos. É embasada em um título executivo com presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, sendo certo que para que o contribuinte se oponha à referida execução, através dos embargos à execução fiscal, deve cumprir determinados requisitos, dentre eles a garantia do juízo. Ocorre que na prática forense, encontramos diversas manifestações no sentido de que a referida garantia ofende o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Através da análise sistemática da ciência do direito, colocando as normas em coordenação e subordinação uma com as outras, verificaremos a não infringência ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, pela necessidade da garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal.

Palavras-chave: embargos à execução fiscal; garantia do juízo; inafastabilidade da jurisdição.

ABSTRACT

A tax foreclosure process is the skillful procedural instrument to the State recovers their debts. It is grounded in an enforcement title that have the presumption of certitude, liquidity and enforceability, it being understood that for the contributor oppose against tax foreclosure process, through stay of tax foreclosure process, must fulfill certain requirements, including the guarantee of the debt. Occurs that in the forensic practice, we found various manifestations in the sense that the guarantee offends the principle of access to jurisdiction. Through systematic analysis of science of law, putting the norms in coordination and subordination with each other, we find the non-infringement of the principle of access to jurisdiction, for the need of guarantee to oppose the stay of tax foreclosure process.

Key-words: stay of tax foreclosure process; guarantee of the debt; access to jurisdiction.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	06
1	Interpretação das normas no sistema do Direito.....	09
2	Validade, vigência e eficácia das normas.....	11
3	Ciclo de posituação do Direito Tributário.....	13
4	Processo Judicial Tributário.....	15
5	Recepção Constitucional.....	17
6	Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição.....	21
7	Embargos à Execução Fiscal.....	23
7.1	<i>Natureza Jurídica.....</i>	23
7.2	<i>Objeto dos Embargos à Execução Fiscal.....</i>	24
7.3	<i>Embargos à Execução Fiscal – Artigo 16, da Lei nº 6.830/80.....</i>	26
8	Ação Anulatória de Débito Fiscal.....	28
9	Exceção de pré-executividade.....	32
	CONCLUSÕES.....	34
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

INTRODUÇÃO

O crédito público só pode ser cobrado do contribuinte inadimplente, mediante a atuação do Estado-juiz, que realiza a tutela jurisdicional para produzir norma individual e concreta de modo a realizar no mundo fenomênico a obrigação insatisfeita.

A forma pela qual o Estado-juiz irá prestar a tutela jurisdicional acima mencionada é a ação de execução fiscal, disposta na Lei de Execuções Fiscais – LEF – Lei nº 6.830/80.

Ocorre que, por se tratar de título executivo extrajudicial, a certidão de dívida ativa – CDA, pode conter vícios de todas as espécies, em todo o transcurso de sua constituição no ciclo de posituação do direito tributário¹.

Para efetivar a mais lúdima justiça, existem meios pelos quais o contribuinte pode se opor a esta execução, dentre aqueles, os que mais interessam ao presente trabalho são os embargos à execução fiscal, a ação anulatória e a exceção de pré-executividade.

Enquanto a ação anulatória encontra-se conceituada como uma ação de conhecimento ordinária, tendente a anular determinada norma individual e concreta lançada no sistema do direito, os embargos à execução fiscal é a forma como o contribuinte pode opor-se àquela ação executiva, com o mesmo escopo da ação anulatória, porém com determinados pressupostos e efeitos e estão previstos na Lei nº 6.830/80.

Dentro destes pressupostos, o artigo 16, § 1º, do aludido diploma legal traz em sua redação que são inadmissíveis os embargos à execução fiscal, sem que o juízo se encontre garantido.

O embate dentro da ciência do direito iniciou-se, atacando este pressuposto com diversos argumentos, principalmente no que tange a não recepção daquele em infringência ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, disposto na Constituição Federal de 1988 (artigo 5º, inciso XXXV), o que restou reforçado pela edição da Súmula Vinculante nº 28.

Impende destacar, que a jurisprudência pátria, sempre tratou o tema pelo olhar de que a aplicação do artigo 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80, dá-se pela especialidade da norma em

¹ O ciclo de posituação do direito tributário perfaz todo o complexo de normas que são utilizadas para a consecução da norma individual e concreta que extinga o crédito tributário, ou seja, que estipula todos os elementos necessários, individualizados e sobre eventos ocorridos no passado, capazes de ensejar a constituição da relação jurídico-tributária e a sua respectiva obrigação até a sua efetiva extinção.

detrimento do quanto é disposto no Código de Processo Civil, sendo este, aplicável unicamente de forma subsidiária, nos termos do artigo 1º, da LEF².

A doutrina também trata o tema sobre outra ótica, que não refutaremos, conforme nos ensina o magistério de Paulo Cesar Conrado, que, por oportuno, transcrevemos:

É que, por funcionar como meio de defesa relativamente a uma pretensão vestida de presunção de legitimidade, os embargos não poderiam receber, de ordinário, o mesmo tratamento que se outorga à generalidade das defesas: para postular em nível de embargos deve o contribuinte demonstrar que ostenta meios de, afastada sua resistência, cumprir a obrigação que se lhe opõe.³

Justamente nesse ponto que adentraremos no objeto do presente trabalho, a verificação da recepção da norma insculpida no artigo 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80, quanto à necessidade da garantia do juízo, como pressuposto para a oposição dos embargos à execução fiscal, sob a ótica do princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Passada a exposição do tema e sua pertinência, trazemos algumas linhas gerais sob as quais iremos realizar a análise.

Traçamos o corte metodológico utilizado, conseguindo, assim, cientificamente, apresentar os resultados esperados, dentro de um sistema do direito, onde se busca proposições que devem estar em consonância com os próprios conceitos adotados, tratando-se de proposições que tem como carga valorativa a verdade ou a falsidade, sob o prisma das premissas adotadas. Ressaltamos que para que se caracterize como verdade, as proposições realizadas cientificamente não podem infirmar as proposições anteriormente adotadas.

É forçoso reconhecer que o direito positivo é linguagem e, como tal, realiza-se através da construção de conceitos, advinda da leitura dos textos positivos (aludida construção realizada pelo intérprete).

A definição do direito positivo como linguagem é importante, pois, através dela, podemos concluir que: (i): como linguagem que é, a análise das proposições prescritivas do direito positivo irão servir de base para a construções das proposições descritivas inerentes à ciência do direito; e (ii): o sistema do direito positivo não se confunde com a ciência do direito, tampouco com a realidade social, apesar de ocorrer a interação entre estes, tratam-se de partes diferentes⁴.

Melhor explicando o item 'ii', podemos reconhecer que o direito positivo tem como objeto a regulação da realidade social (regulando os comportamentos humanos na sociedade)

² Cite-se como exemplo, os seguintes julgados: AgRg no AREsp 621.356/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 06/04/2015 e REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013.

³ CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário, 2012. p. 264.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico, 2009.

e; a ciência do direito tem como escopo a análise das proposições prescritivas realizadas no direito positivo, criando-se, portanto, proposições descritivas acerca do direito positivo.

Impende destacar que o objeto de estudo é o direito positivo, portanto, um conjunto de normas que se encontra dentro de um sistema, pouco importando, nesta análise, as questões atinentes a sociologia ou a filosofia do direito, verificando que as proposições que iremos estudar – normas –, são proposições do tipo válidas ou inválidas, analisadas sob o prisma daquele direito positivo.

Nos primeiros capítulos, trataremos de determinadas questões que irão embasar a análise do objeto pretendido no presente trabalho, como a interpretação das normas no sistema do direito, a validade, vigência e eficácia das normas, a existência de uma processualidade tributária, o ciclo de positivação do direito tributário.

Depois, nos debruçaremos sobre alguns aspectos constitucionais como o fenômeno da recepção e o princípio da inafastabilidade da jurisdição, atinentes à compreensão do tema proposto.

Finalmente, estudaremos meios processuais de defesa do contribuinte-executado, mais precisamente os embargos à execução fiscal, a exceção de pré-executividade e a ação anulatória de débito fiscal, interpretando tais normas de forma sistemática, com o intuito de verificar a necessidade de garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal, conforme disposto na Lei nº 6.830/80.

1. Interpretação das normas no sistema do Direito.

As proposições prescritivas, inerentes ao direito positivo, devem ser interpretadas e seu sentido construído através dos sistemas S_1 (plano dos enunciados), S_2 (plano das proposições) S_3 (plano das normas jurídicas) e S_4 (plano da sistematização). Analisemos tais sistemas.

Em trabalho intitulado Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico) de Aurora Tomazini de Carvalho, tais conceitos são brilhantemente elucidados⁵.

Em S_1 , temos os textos físicos, nos quais o intérprete construirá o sentido dos signos constantes naqueles, criando significações que aparecem isoladamente.

Já em S_2 , as significações encontram-se dentro da mente do intérprete, de forma imaterial, construindo-se os conceitos que o texto legislado traz, conforme o entendimento do intérprete.

Porém, tais conceituações não se encontram na forma deôntica do direito e, neste momento, cabe a nós uma breve explanação sobre o deôntico, como sendo as normas estruturadas de forma a proibir, permitir ou obrigar os sujeitos que se encontram em uma relação jurídica, bem como na construção da norma jurídica *strictu sensu* com todos os elementos constantes na hipótese descrita e em seu conseqüente ($H \rightarrow C$). E, justamente na construção da hipótese e do conseqüente é que temos a norma em que se verifica todos os elementos necessários para a criação do liame jurídico⁶. Esta construção é entendida dentro do plano S_3 .

Quanto ao plano S_4 , é a verificação desta norma construída dentro de todo o sistema normativo (direito positivo), reconhecendo-se a integração desta norma *strictu sensu* construída pelo intérprete em relação às demais normas existentes no direito posto, quanto a sua subordinação e coordenação.

Com a passagem por todos estes planos, podemos dizer que o intérprete construiu o sentido da norma jurídica.

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico, 2009.

⁶ “É preciso explicar, contudo, o significado da locução ‘unidade irredutível de manifestação do deontico’. É que os comandos jurídicos, para terem sentido e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Por certo que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação da conduta desejada: ‘pague a quantia de x reais’. Adviriam logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que nos dá o sentido completo. Supondo identificado o sujeito que deve cumprir o comando, perguntaria este: ‘pagar a quem? Quando? Por quê?’ Ao atender a tais indagações, iríamos perfazendo aquele mínimo irredutível que possibilita a mensagem do direito.”. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, 2013. p. 192-193.

Esta abordagem é imprescindível para o que trataremos nesse trabalho, pois analisaremos as normas que influenciam a necessidade ou não da garantia do juízo para o recebimento dos embargos à execução fiscal, sob a égide da constituição vigente, aplicando-se às normas existentes no sistema dentro do plano S_4 , reconhecendo as influências desde os princípios constitucionais até a aplicação das normas gerais e abstratas ao tema, verificando-se, assim, dentro da questão da validade e eficácia das referidas normas.

2. Validade, vigência e eficácia das normas.

Preliminarmente, utilizaremos das nobres lições do Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, em seu livro, Curso de Direito Tributário⁷.

Quanto à validade, podemos inferir que determinada norma é válida quando se encontra inserida dentro de um sistema normativo. Isto decorre porque uma norma só poderá pertencer a um sistema se for válida.

Nesse sentido temos que, quando a norma é inserida no sistema, esta já se encontra válida, podendo, unicamente, ser invalidada por outra norma que ingresse no sistema. Assim, utilizando-se do veículo introdutor da norma de conduta, esta encontrar-se-á válida até que outra ingresse no sistema.

Diferentemente, temos a questão da eficácia normativa, que pode ser dividida em três, conforme as nobres palavras de Paulo de Barros Carvalho, a eficácia jurídica, a eficácia técnica e a eficácia social.

A eficácia jurídica é a própria característica da norma, qual seja, a de impor uma consequência a determinada conduta ocorrida no mundo fenomênico, referida consequência opera-se pela transcrição do evento ocorrido no mundo social em linguagem competente – transformando o evento em fato jurídico –, produzindo, assim o consequente – uma obrigação, por exemplo, demonstrando-se, inequivocamente a eficácia técnica de todas as normas jurídicas.

A eficácia técnica encontra-se disposta na possibilidade da produção dos efeitos jurídicos, depois de passados os obstáculos dos aspectos materiais, sem que exista qualquer limitação no que tange à inexistência de norma de igual ou inferior hierarquia que impossibilite o desencadeamento da eficácia jurídica; existência de outra norma – mesmo que individual e concreta – que iniba a produção dos efeitos jurídicos – como, por exemplo, a existência de uma sentença que reconheça a inexistência de relação jurídica entre dois sujeitos; já a eficácia social pode ser entendida como o atendimento dos agentes sociais no mundo fenomênico, das normas expostas no direito positivo.

Ressaltamos que a eficácia social está atrelada à sociologia do direito, portanto, não demonstra interesse para o presente trabalho.

Indo adiante, a vigência encontra-se ligada ao aspecto temporal e espacial em que norma será hábil a produzir seus efeitos jurídicos, assim, encontra-se atrelada a eficácia da

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 2005.

norma, sendo certo que uma norma válida, trará sua vigência disposta, mesmo que tacitamente, para que os efeitos da norma jurídica possam ser produzidos através de determinado momento e em determinado espaço.

Em suma, nas ilustres palavras de Paulo de Barros Carvalho, a questão é assim concluída:

“Firmemos estes conceitos ‘validade’ é relação de pertinencialidade de uma norma ‘N’ com o sistema jurídico ‘S’. ‘Vigência’ é atributo de norma válida (norma jurídica), consistente na prontidão de produzir os efeitos para os quais está preordenada, tão logo aconteçam os fatos nela descritos, podendo ser plena ou parcial (só para fatos passados ou só para fatos futuros, no caso de regra nova). ‘Eficácia técnica’ é a qualidade que a norma ostenta, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas (na terminologia de Tercio). ‘Eficácia jurídica’ é o predicado dos fatos jurídicos de desencadearem as consequências que o ordenamento prevê. E, por fim, a ‘eficácia social’, como a produção concreta de resultados na ordem dos fatos sociais. Os quatro primeiros são conceitos jurídicos que muito interessam à Dogmática, ao passo que o último é do campo da Sociologia, mais precisamente, da Sociologia Jurídica.”⁸.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, 2013. p. 464.

3. Ciclo de positivação do Direito Tributário.

O processo de positivação do direito tributário inicia-se com a norma de competência, que delimita o ente que poderá criar a norma instituidora do tributo – a regra matriz de incidência tributária.

Delimitada esta competência, o referido ente editará norma geral e abstrata que contenha a hipótese e o consequente da norma material tributária, delimitando-se os critérios material, espacial territorial – na hipótese; e os critérios subjetivos e quantitativos – no consequente.

Editada tal norma geral e abstrata, aqueles que detêm a atribuição, poderão verter os eventos ocorridos no mundo fenomênico em fatos jurídicos, através de linguagem competente (repita-se que o direito é linguagem, e como tal, o sistema do direito positivo só conhece as linguagens por ele dispostas como hábeis a desencadear efeitos jurídicos).

Estes fatos jurídicos são as hipóteses constantes nas normas gerais e abstratas, anteriormente editadas pelo ente competente e, portanto, por ingressarem no sistema do direito como fatos jurídicos, geram o consequente disposto naquela norma geral e abstrata, criando-se assim a norma individual e concreta, estabelecendo a relação jurídico-tributária com todos os seus critérios.

Nas palavras do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja o liame abstrato mediante o qual uma pessoa, na qualidade de ‘sujeito ativo’, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de ‘sujeito passivo’, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o ‘fato gerador’ (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada ‘incidência dos tributos’.”⁹

Ocorre que, em determinados casos esta construção não ocorre de forma linear, com o aparecimento da obrigação e o seu cumprimento pelo sujeito passivo, existem vários casos em que o ciclo de positivação será mais amplo, com atuações do contribuinte e do fisco para que se tenha a colimada norma individual e concreta extinta.

Podemos afirmar como interferências e, conseqüentemente, composição do ciclo de positivação, por exemplo, a insurgência do contribuinte contra determinada exação que reputa inconstitucional ou que esteja eivada de nulidade a norma individual e concreta do lançamento tributário.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método, 2013. p. 667-668.

A mencionada insurgência, realizada através da linguagem competente – um processo antiexacional, por exemplo – acarretará na produção de normas individuais e concretas que poderão extinguir o crédito tributário (reconhecimento judicial da inconstitucionalidade da norma ou a anulação do lançamento).

Exemplos são intermináveis, porém, nos resta claro que a relação jurídica tributária se constrói e se extingue, nas formas deste ciclo de positivação, que se inicia com a competência tributária, até a extinção do crédito tributário, constante na relação jurídica material tributária.

4. Processo Judicial Tributário.

Traremos, em apartada síntese, a questão atinente a existência de uma processualidade tributária.

Primeiramente, consignamos que, diferentemente de outros sistemas normativos – moral, religião e etc., o sistema normativo do direito tem como característica a sanção e, nas palavras de Rodrigo Dalla Pria:

[...] a sanção, assim definida como uma proposição normativa que estabelece que se verificado o não cumprimento de uma dada norma jurídica (violação), deve ser a obrigação do Estado (juiz) de expropriar o patrimônio, restringir a vida ou a liberdade do sujeito infrator.¹⁰

Ressaltamos que a referida característica sancionatória não é inerente às normas jurídicas, mas ao sistema normativo do direito, o que nos importa em demasia neste momento, visto que as normas jurídicas primárias, que estabelecem relações jurídicas de direito material, não precisam vir acompanhadas da norma sancionadora, basta que estas se encontrem dentro do sistema jurídico para que os efeitos da relação jurídica que deu ensejo à norma primária realizem-se.

É de rigor trazemos as palavras do mestre Lourival Vilanova que iluminam a questão com brilhantismo ímpar:

Norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativas) e a norma secundária (oriunda de normas de direito processual objetivo) compõem a bimetridade da norma jurídica: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, adjetivo sem o suporte do substantivo¹¹.

Desta análise primária, verificamos a existência de uma correlação entre o direito material – normas primárias –, como a hipótese para o desencadeamento das normas secundárias – normas processuais –, com o seu respectivo consequente, que objetivam a consecução do direito material.

Nesse diapasão, temos que o processo tributário existe, pois compõe o ciclo de positivação do direito tributário, inserindo normas individuais e concretas que extinguirão a relação jurídica tributária, constante na norma primária.

Isto se dá de diversas formas, e a título exemplificativo podemos citar: determinado crédito tributário (criado através de norma individual e concreta, respeitando-se a edição de linguagem competente) é inadimplido pelo contribuinte, desta feita, a inadimplência torna-se a hipótese de outra norma, agora a secundária, que possibilita a cobrança judicial do crédito

¹⁰ DALLA PRIA, Rodrigo. Teoria Geral do Processo Tributário, 2010.

¹¹ VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito, 2000, p. 190.

tributário – consequente –, a partir deste momento, diversas outras normas serão expedidas no processo tributário exacional, com a finalidade da extinção do crédito tributário e, portanto, com o fim de seu ciclo.

Observemos a afirmação de Rodrigo Dalla Pria:

Esta observação revela um aspecto importante da relação (que é de conexidade instrumental e não de causalidade jurídica) existente entre as relações jurídicas material e processual, que se verifica na circunstância de que as normas individuais e concretas, constituídas no âmbito do exercício jurisdicional, também integram o processo de positivação do direito.¹²

Assim, por estar presente dentro do próprio ciclo de positivação do direito tributário, é que podemos afirmar que esta processualidade tem características diferentes dos demais processos, portanto, passível de divisão didática para o estudo.

¹² DALLA PRIA, Rodrigo. O Processo de Positivação da Norma Jurídica Tributária e a Fixação da Tutela Jurisdicional Apta a Dirimir os Conflitos Havidos entre Contribuinte e Fisco, 2011, p. 69.

5. Recepção Constitucional.

Nas palavras de José Carlos Francisco, a recepção é:

“Assim, a recepção representa mecanismo jurídico pelo qual normas infraconstitucionais produzidas em face de ordenamentos constitucionais anteriores mantêm sua vigência para serem aplicadas às situações ocorridas em face das novas previsões constitucionais. A recepção ocorre tanto na edição de atos do constituinte originário quanto do constituinte reformador.”¹³

Porém, antes de adentrarmos na questão acima, cumpre a nós verificar o fenômeno da recepção.

A recepção tem seu fundamento na desnecessidade de se criar todo o direito positivo infraconstitucional novamente, com base na nova constituição, isto ocorre porque seria demasiadamente trabalhosa a edição de todas as normas de conduta anteriormente dispostas nas constituições anteriores.

Portanto, para evitar este trabalho tortuoso, as normas infraconstitucionais mantêm a sua qualidade de válida, vigente e eficaz. Destacamos que a recepção das normas infraconstitucionais, como diversos autores nos levam a entender de forma equivocada, não tem referência com a sua matéria. Sendo certo que, desde que não revogada de forma expressa, a norma infraconstitucional é recepcionada como válida, eficaz e vigente no novo ordenamento¹⁴.

¹³ FRANCISCO, José Carlos. Teoria da Inconstitucionalidade e Recepção, 2009, p. 74.

¹⁴ Cite-se a seguinte jurisprudência: Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. LEI MUNICIPAL 1.206/1991 E LEI MUNICIPAL 2.257/2006. LEGISLAÇÃO LOCAL. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). 2. O acórdão recorrido resolveu a controvérsia com fundamento na legislação infraconstitucional local (Leis Municipais de Ipatinga nºs 1.206/1991 e 2.257/2006. Súmula 280 do STF, verbis: Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário. Precedentes: RE 385.946-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, segunda turma, DJ 14/10/2005, e AI 778.608-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, segunda turma, DJe 22/10/2010. 3. A configuração de ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal, no caso, impõe o exame do conjunto fático-probatório constante dos autos, hipótese inviável em recurso extraordinário. Súmula 279/STF, verbis: Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. 4. No mesmo sentido: AI nº 746058-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 028 de 11.02.2011; RE nº 633101-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 93 de 14.05.2012. 5. In casu, o acórdão recorrido assentou: “EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE IPATINGA. IPTU. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. EC N. 29/2000. LEGISLAÇÕES MUCICIPAIS. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E DA ESPERA NONAGESIMAL. **O fenômeno constitucional da recepção consiste em validação da legislação criada em determinada ordem constitucional pela nova constituição originária.** In casu, a legislação municipal institui progressividade fiscal não amprada pela Constituição da República. O fato de a EC 29/2000 ter passado a admitir a instituição de tal instituto tributário não acarreta a constitucionalidade superveniente da Lei Municipal n. 1.206/1991, mesmo porque tal fenômeno não é admitido pelo ordenamento jurídico brasileiro. Instituído a Lei Municipal n. 2.257/2006 novas alíquotas progressivas, a nova lei deve observância aos princípios constitucionais, mormente o princípio da anterioridade e o da espera nonagesimal. Considerando que a entrada em vigor da referida lei ocorreu em 28 de dezembro de 2006, o IPTU do exercício fiscal de 2007 não pode ser cobrado com respaldo na nova lei”. 6. Agravo a que se nega provimento. (AI

Ocorre que, por se tratar de matéria hierarquicamente superior (nova norma constitucional), é ululante que as matérias que se encontram em contrariedade com este novo “sistema constitucional”, devem ser declaradas como contrárias à nova ordem pelo poder judiciário e, desta forma, afetam a sua eficácia técnica.

Por oportuno, esclarecemos que caso o poder legislativo, em sua função precípua, revogue a norma tida como materialmente contrária a nova constituição, estaremos diante da retirada da validade daquela norma, visto que excluída do sistema.

Porém, ressaltamos que, diversamente do que proposto no excerto acima, não se trata da vigência da referida norma, mas sim de manter as normas infraconstitucionais válidas, vigentes e eficazes a partir do novo ordenamento constitucional vigente, existindo remédios para o reconhecimento da sua “não-recepção”.

Assim, não há como se verificar a existência de pertinência entre a vigência e a recepção de determinada norma pela nova constituição.

Neste momento, entendemos que as questões atinentes a contrariedade material, que tornam essas normas como “não-recepcionadas”, como diversos autores assim a definem, nos casos em concreto não se opera de forma automática, devendo, nos mais das vezes, repita-se, serem declaradas pelo poder judiciário como “não-recepcionadas” ou com sua validade retirada pelo poder legislativo.

Isto decorre porque, pela própria característica da validade, vigência e eficácia das normas disposta adrede, se uma norma infraconstitucional não foi recepcionada, não podemos entender que a recepção ataca a sua vigência, mesmo porque não se trata do aspecto espacial e temporal da norma, mas sim da existência de norma constitucional que a norma infraconstitucional anterior lhe é materialmente contrária.

Aprofundemos esta questão. Partindo do pressuposto de que as normas encontram-se validas no sistema do direito positivo, porque pertencem a este, nada mais lógico do que reconhecermos que, no ingresso das novas normas constitucionais, ao existir normas que se encontrem materialmente opostas as normas constitucionais anteriores, estaremos diante de uma antinomia material perpetrada pela nova ordem, portanto, necessária a intervenção da linguagem competente para o seu reconhecimento.

Cumpra ressaltar que se trata de uma análise estática do direito positivo, pois a norma infraconstitucional é plenamente válida, vigente e eficaz no ordenamento anterior, sendo recepcionada com todas estas qualidades pela nova ordem constitucional e, assim a referida

norma deve ser declarada como contrária à nova constituição e ter sua eficácia técnica mitigada pelo poder judiciário ou invalidada através de sua ab-rogação por norma emanada pelo poder legislativo.

Destacamos, ainda, que por óbvio, pela presunção da validade das normas, esta ainda será aplicada no ordenamento jurídico vigente, desde que não haja sua revogação expressa, porém, através de determinados instrumentos, teremos situações que atacam as características das normas, conforme anteriormente abordado.

Se for reconhecida a não-recepção da norma infraconstitucional através de uma sentença, por exemplo, por se tratar de norma individual e concreta, é aplicável somente para os sujeitos constantes da lide, tratando-se de norma que ataca a eficácia técnica da norma não recepcionada.

Asseveramos que não podemos aplicar o quanto dispostos às inconstitucionalidades, visto se tratar de norma editada antes da nova constituição, sendo certo que a declaração de inconstitucionalidade só afeta as normas criadas com base na nova constituição.

Quanto à recepção formal, a doutrina e a jurisprudência são cediças em reconhecer que inexistente a “não-recepção” quando a nova ordem constitucional delimita que determinada matéria deve ser tratada por outra espécie legislativa. Explicitando o acima mencionado, se a nova constituição delimita que se as normas gerais em matéria tributária devem ser tratadas por lei complementar e, estas foram delimitadas por lei ordinária, elas são recepcionadas pela nova constituição, desde que a ordem constitucional anterior previsse a lei ordinária como competente para tratar daquelas matérias.

Devemos adentrar no que pertine às Súmulas Vinculantes. Passemos a análise da natureza deste instrumento normativo, porém sem a intenção de esgotar o tema, visto que tal apontamento será utilizado posteriormente no presente trabalho.

As Súmulas Vinculantes adentraram o sistema do direito positivo através do artigo 103-A, da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45/04, *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”

As súmulas vinculantes têm natureza de norma geral e abstrata, visto que direcionadas aos órgãos do poder judiciário e a administração pública direta e indireta de forma não individualizada, porém não delimitam ações ocorridas anteriormente, sendo aplicáveis ao futuro, caracterizando-se como abstratas; e, que tem por finalidade, delimitar o espectro de interpretação que aqueles intérpretes poderão realizar para a construção das normas individuais e concretas.

Neste diapasão, mesmo se tratando de normas gerais e abstratas, estas não poderão atacar a validade das normas “não-recepcionadas”, mas apenas afetar a sua eficácia técnica, mantendo a validade das normas, visto que a sua exclusão do sistema depende do órgão competente – Poder Legislativo.

Isto posto, entendemos que o fenômeno da recepção atinge todas as normas infraconstitucionais anteriormente editadas em relação à nova ordem constitucional, sendo certo que a contrariedade material deverá ser reconhecida por outra norma, podendo ser individual e concreta (sentença), geral e abstrata (súmula vinculante e nova norma que revogue a norma anterior). Nos dois primeiros casos temos a afetação de sua eficácia técnica e, no último caso, a afetação de sua validade.

6. Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição.

Primeiramente, esclarecemos que adotamos os princípios como normas capazes de influir nas demais normas emanadas no sistema. Em que pese as demais construções científicas acerca do tema, não nesse trabalho maior explanação acerca do tema, visto que inócuo para o deslinde da questão proposta no presente trabalho.

O princípio da inafastabilidade da jurisdição encontra-se insculpido no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

É hialina a construção desta proposição prescritiva, que na parte atinente ao tema aqui proposto, é dirigida ao legislador para que a lei não possa excluir do Poder Judiciário a realização da prestação jurisdicional e a efetiva tutela quando ameaçado ou lesado algum direito¹⁵.

¹⁵ Cite-se a seguinte jurisprudência: RECLAMAÇÃO - ALEGAÇÃO DE DESRESPEITO A ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RESULTANTE DE JULGAMENTO PROFERIDO EM SEDE DE CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - DECISÃO RECLAMADA QUE NÃO DESRESPEITOU A AUTORIDADE DO JULGAMENTO DESTA SUPREMA CORTE INVOCADO COMO REFERÊNCIA PARADIGMÁTICA - ELEITORAL - RESSALVA CONSTANTE DA ALÍNEA "G" DO INCISO I DO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR 64/90 - CONSTITUCIONALIDADE - INDEFERIMENTO DE REGISTRO DE CANDIDATURA FUNDADO NA INOBSERVÂNCIA DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL - PRETENDIDO RECONHECIMENTO DA INCORREÇÃO DE DIRETRIZ JURISPRUDENCIAL PREDOMINANTE NO ÂMBITO DO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL - MATÉRIA TOTALMENTE ESTRANHA AO QUE SE DECIDIU NO JULGAMENTO DA ADPF 144/DF - RECURSO IMPROVIDO. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADPF 144/DF, declarou-a improcedente, em decisão impregnada de efeito vinculante e que estabeleceu conclusões assim proclamadas por esta Corte: (1) a regra inscrita no § 9º do art. 14 da Constituição, na redação dada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 4/94, não é auto-aplicável, pois a definição de novos casos de inelegibilidade e a estipulação dos prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade administrativa e a moralidade para o exercício do mandato, considerada a vida pregressa do candidato, dependem, exclusivamente, da edição de lei complementar, cuja ausência não pode ser suprida mediante interpretação judicial; (2) a mera existência de inquéritos policiais em curso ou de processos judiciais em andamento ou de sentença penal condenatória ainda não transitada em julgado, além de não configurar, só por si, hipótese de inelegibilidade, também não impede o registro de candidatura de qualquer cidadão; (3) a exigência de coisa julgada a que se referem as alíneas "d", "e" e "h" do inciso I do art. 1º e o art. 15, todos da Lei Complementar nº 64/90, não transgride nem descumpre os preceitos fundamentais concernentes à probidade administrativa e à moralidade para o exercício de mandato eletivo; (4) a ressalva a que alude a alínea "g" do inciso I do art. 1º da Lei Complementar nº 64/90, mostra-se compatível com o § 9º do art. 14 da Constituição, na redação dada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 4/94. - Tratando-se da causa de inelegibilidade fundada no art. 1º, I, "g", da LC nº 64/90, somente haverá desrespeito ao pronunciamento vinculante desta Suprema Corte, se e quando a Justiça Eleitoral denegar o registro de candidatura, por entender incompatível, com os preceitos fundamentais da moralidade e da probidade administrativas, a utilização, pelo pré-candidato, da ressalva autorizadora de acesso ao Poder Judiciário. A ressalva legal de acesso ao Poder Judiciário, prevista no art. 1º, I, "g", da Lei Complementar nº 64/90, dá concreção ao princípio

Assim, a construção normativa desta norma poderia ser explicitada da seguinte forma: se alguma norma geral e abstrata, que limite o acesso das pessoas ao Poder Judiciário, no que se refere à ameaça ou lesão a direito, for editada (hipótese), esta será declarada inconstitucional – ou não recepcionada – (consequente).

Portanto, este princípio constitucional é uma norma (conforme descrita acima), que acaba por se dirigir, sob esse aspecto, para os legisladores, no momento das edições das demais normas, com o intuito de ver o acesso ao poder judiciário ser respeitado, não podendo nenhuma norma limitar o mencionado acesso.

Nesta seara, Rui Portanova assim delimita o tema: “[...] Assim, inafastabilidade é a inviabilidade de criar-se obstáculos ao cidadão de buscar seu direito no Judiciário. [...]”¹⁶.

Ocorre que, conforme já analisado anteriormente, o direito deve ser interpretado como sistema e, eventual infringência a este princípio deve ter como base a própria coordenação e subordinação das normas no sistema do direito (S₄), buscando se uma norma realmente limita o acesso ao Poder Judiciário.

da inafastabilidade da jurisdição, que se qualifica como preceito fundamental consagrado pela Constituição da República. A regra inscrita no art. 5º, inciso XXXV, da Lei Fundamental, garantidora do direito ao processo e à tutela jurisdicional, constitui o parágrafo régio do Estado Democrático de Direito, pois, onde inexistir a possibilidade do amparo judicial, haverá, sempre, a realidade opressiva e intolerável do arbítrio do Estado ou dos excessos de particulares, quando transgridam, injustamente, os direitos de qualquer pessoa. - O indeferimento do pedido de registro de candidatura (LC nº 64/90, art. 1º, I, "g"), quando fundado em razões outras, como a inobservância da jurisprudência firmada pelo E. Tribunal Superior Eleitoral - que exige, para efeito de superação (ainda que transitória) da inelegibilidade em questão, não só o ajuizamento da pertinente ação, mas, também, a obtenção de liminar, de medida cautelar ou de provimento antecipatório, em momento anterior ao da formulação do pedido de registro de candidatura -, não implica manifestação de desrespeito à autoridade da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, por se tratar de matéria totalmente estranha ao que se decidiu no julgamento da ADPF 144/DF. - Os atos questionados em qualquer reclamação - nos casos em que se sustenta desrespeito à autoridade de decisão do Supremo Tribunal Federal - não de se ajustar, com exatidão e pertinência, aos julgamentos desta Suprema Corte invocados como paradigmas de confronto, em ordem a permitir, pela análise comparativa, a verificação da conformidade, ou não, da deliberação estatal impugnada em relação ao parâmetro de controle emanado deste Tribunal. Precedentes. Inocorrência, no caso, dessa situação de antagonismo, pois o ato objeto da reclamação não teve como fundamento nem a inconstitucionalidade da ressalva a que alude a alínea "g" do inciso I do art. 1º da Lei Complementar nº 64/90, nem a existência de processo penal ainda em tramitação, nem, finalmente, a incompatibilidade daquela ressalva legal com os preceitos fundamentais da probidade e da moralidade administrativas. - O remédio constitucional da reclamação não pode ser utilizado como um (inadmissível) atalho processual destinado a permitir, por razões de caráter meramente pragmático, a submissão imediata do litígio ao exame direto do Supremo Tribunal Federal. Precedentes. - A reclamação, constitucionalmente vocacionada a cumprir a dupla função a que alude o art. 102, I, "I", da Carta Política (RTJ 134/1033) - embora cabível, em tese, quando se tratar de decisão revestida de efeito vinculante (como sucede com os julgamentos proferidos em sede de arguição de descumprimento de preceito fundamental, de ação direta de inconstitucionalidade ou de ação declaratória de constitucionalidade) -, não se qualifica como sucedâneo recursal nem configura instrumento viabilizador do reexame do conteúdo do ato reclamado, além de não constituir meio de revisão da jurisprudência eleitoral, eis que tal finalidade revela-se estranha à destinação constitucional subjacente à instituição dessa medida processual. Precedentes. (Rcl 6534 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-197 DIVULG 16-10-2008 PUBLIC 17-10-2008 EMENT VOL-02337-01 PP-00160 RTJ VOL-00206-03 PP-01036 RT v. 98, n. 879, 2009, p. 162-170 RF v. 104, n. 400, 2008, p. 360-370)

¹⁶ PORTANOVA, Rui. Princípios do Processo Civil, 2013. p. 82.

7. Embargos à Execução Fiscal

7.1. Natureza Jurídica

Os embargos à execução fiscal têm a natureza jurídica de ação de oposição à execução. Nesta seara, as palavras de Humberto Theodor Júnior são hialinas no sentido de que os embargos à execução têm nítida natureza de ação de cognição incidental, que visa a desconstituição da relação jurídica embasadora do título executivo extrajudicial¹⁷, no caso, a certidão de inscrição em dívida ativa.

Adentrando mais o tema, o ilustre Professor Paulo Cesar Conrado, traz concreta conceituação:

Figura híbrida, pelo que já sinalizou, os embargos à execução (fiscal) ostentam natureza jurídica de processo (instrumentalizando, assim, o direito de ação e o correspondente dever jurisdicional), com clara tendência, entretanto, de funcionar como resistência ao pedido executivo. Dir-se-ia, noutros termos: (i) *o contribuinte-embargante resiste à pretensão do Estado-fisco, formulando outra pretensão*; ou (ii) *o contribuinte-embargante formula pretensão por meio da qual oferece resistência à pretensão do Estado-fisco*.¹⁸

Indo um pouco mais adiante e, ainda em relação à natureza jurídica dos embargos à execução fiscal, o mesmo autor afirma que as conceituações adrede têm o condão de mostrar justamente esta natureza híbrida, pelo meio da qual, apesar de ter natureza de ação, com a necessidade do respeito a todos os requisitos a ela inerentes, também funciona como a ampla defesa contra o processo de execução, contrapondo-se o contribuinte contra a pretensão do Estado-fisco¹⁹.

Portanto, utilizando-se de toda a definição doutrinária invocada, podemos verificar que os embargos à execução fiscal têm natureza jurídica de ação de cognição, na qual o contribuinte formula pretensão contra o fisco, para que o poder judiciário expeça norma individual e concreta que invalide, no todo ou em parte, aquela norma que embasa a pretensão no executivo fiscal.

Cumprindo ressaltar que várias máculas podem ocorrer no ciclo de posituação do direito tributário, estas que poderão ser alegadas e provadas, formando a pretensão do contribuinte contra o fisco perante o Estado-juiz, este que, caso os embargos sejam procedentes, exarará norma individual e concreta constitutiva proibitiva, tirando o supedâneo da execução fiscal.

¹⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil: Processo de Execução e Cumprimento da Sentença, Processo Cautelar e Tutela de Urgência, 2010. v. 2.

¹⁸ CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário, 2012.

¹⁹ *ibidem*

7.2. Objeto dos Embargos à Execução Fiscal.

Os embargos à execução fiscal têm como objeto, nas precisas palavras de Araken de Assis, atacar: (i) a falta de pressupostos gerais da execução; (ii) a falta de pressupostos específicos da execução; (iii) a própria obrigação²⁰.

Dentro do item *i*, podemos mencionar a ilegitimidade, litispendência e coisa julgada²¹ e nulidades; em *ii*, temos aquilo que se refere ao título executivo²² e a inadimplência e; em *iii* os embargos podem se voltar contra a própria obrigação²³.

²⁰ ASSIS, Araken de. Manual da Execução, 2013.

²¹ Cite-se a seguinte jurisprudência: PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SERVIDORES PÚBLICOS MUNICIPAIS. DIFERENÇAS SALARIAIS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REAJUSTE SALARIAL. MÊS DE FEVEREIRO DE 1995. APLICAÇÃO RETROATIVA DAS LEIS MUNICIPAIS 11.722/1995 e 12.397/1997. FASE DE EXECUÇÃO. OFENSA À COISA JULGADA. 1. Discute-se nos autos a observância da coisa julgada originária na fase executória. 2. Constatada a existência de sentença transitada em julgado, a qual reconheceu que o percentual de reajuste concedido aos recorridos a partir de 1º de fevereiro de 1995 deve ser calculado segundo as normas das Leis 10.688/88 e 10.722/89, sem os abatimentos previstos nas Leis 11.722/95 e 12.397/97. 3. A matéria ora examinada encontra-se pacificada no âmbito da Terceira Seção desta Corte, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 585.392/SP, de relatoria do Ministro Hamilton Carvalhido, publicado no Diário da Justiça de 7/11/2008, no qual ficou assentado que "Ofende o comando expresso no acórdão exequendo, certo em que o reajuste do mês de fevereiro de 1995 deve ser procedido na forma das Leis Municipais nºs 10.668/88 e 10.722/89, a decisão do juízo de execução que determina a aplicação, no cálculo, das Leis Municipais nºs 11.722/95 e 12.397/97, supervenientes". 4. Entendimento que vem sendo adotado pela Primeira e pela Segunda Turma desta Corte, conforme se pode inferir dos seguintes julgados: AgRg no Ag 1279943/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEXTA TURMA, julgado em 16/4/2013, DJe 7/5/2013; REsp 1228516/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 1º/3/2011, DJe 15/3/2011 e AgRg no REsp 1190916/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 2/2/2011. 5. Portanto, no caso dos autos, deve ser reconhecido que, em observância à imutabilidade da coisa julgada, o percentual de reajuste, a partir de 1º de fevereiro de 1995, com reflexos nos meses subsequentes, deve ser feito segundo as normas das Leis 10.688/88 e 10.722/89, sem os abatimentos previstos nas Leis 11.722/95 e 12.397/97. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes. (EDcl no AgRg no AREsp 471.442/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2014, DJe 27/06/2014)

²² Cite-se a seguinte jurisprudência: PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. **EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**. AUTO DE INFRAÇÃO. TRANSPORTE IRREGULAR DE ESTRANGEIRO. REINCIDÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. JULGAMENTO EXTRA PETITA. NULIDADE. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. 1. O STJ entende que, nas instâncias ordinárias, é possível ao magistrado **reconhecer a nulidade da CDA de ofício, por se tratar de questão de ordem pública relativa aos pressupostos da ação**. 2. Rever as conclusões do Tribunal de origem, no tocante à reincidência de transporte indevido de estrangeiro clandestinos, implica o reexame dos elementos fático-probatórios, o que não é possível pela via eleita (Súmula 7/STJ). 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 473.727/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2014, DJe 27/05/2014) grifamos.

²³ Cite-se a seguinte jurisprudência: TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. LEI ESTADUAL PAULISTA 6.556/89. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. 17% A 18%. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. EMBARGOS ACOLHIDOS, MEDIANTE ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. 1. O acórdão embargado incorreu em erro material ao julgar a causa como se tratasse de pedido de compensação tributária de valor pago

Neste momento, é de rigor a análise do quanto dispõe o artigo 16, da Lei nº 6.830/80, em referência ao tema, *in verbis*:

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

§ 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.

Verifica-se que pela dicção do § 2º, a matéria que poderá ser tratada nos embargos à execução fiscal é toda aquela útil à defesa, demonstrando o caráter amplo e genérico das matérias cognoscíveis através deste meio processual.

Cumprе ressaltar que em relação aos referidos embargos, existe uma limitação inexorável, qual seja, a da própria obrigação que se pretende atacar por quaisquer vícios inerentes ao processo de positivação do direito tributário ocorrido até o momento da inscrição e dívida ativa e os demais atos processuais da execução.

Ressaltamos que, por se tratar de jurisdição tributária e do processo judicial tributário, que tem como base a relação jurídica material tributária, os próprios vícios ocorridos no processo judicial exacional – execução fiscal – como, por exemplo, a nulidade ou falta da citação naquele executivo, também são matérias que podem ser tratadas nos embargos, visto que são inerentes ao próprio processo de positivação e aplicação das normas secundárias – processuais –, para a consecução da extinção do crédito tributário, em quaisquer das formas previstas no artigo 156, do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, poderíamos ter uma aparente não recepção do artigo 16, § 1º, da LEF pela Constituição Federal de 1988, pois, por se tratar de ação de oposição, que tem como escopo a discussão do crédito tributário, ao indicar como pressuposto a necessidade de garantia do juízo, o mencionado dispositivo infringiria o princípio da inafastabilidade da jurisdição, descrito no artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88.

indevidamente a título de ICMS, tributo indireto, de modo que entendeu incabível o pedido, à minguada de comprovação de repasse do encargo financeiro, conforme determina o art. 166 do CTN. 2. Na hipótese, não há cogitar tal exigência, porquanto a pretensão da parte embargante não é a de obter restituição ou compensação de tributo, mas de impugnar o valor que lhe é exigido em execução fiscal. 3. Declarada, pelo Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade da Lei Estadual Paulista 6.556/89, que elevou a alíquota do ICMS de 17% para 18% (RE 183.906/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 30/04/98), devem ser parcialmente acolhidos os embargos à execução fiscal para reconhecer ilegítima a cobrança da diferença de 1%. 4. "A orientação do STJ é no sentido de que o reconhecimento de uma CDA conter valores indevidos não ocasiona a sua nulidade, desde que o quantum correto possa ser apurado por meio de cálculo aritmético, ou seja, é possível o afastamento de rubrica autônoma dessa certidão sem atrapalhar sua liquidez" (AgRg no Ag 1.291.484/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 2/6/10). 5. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial. (EDcl no AgRg no AREsp 17.085/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/05/2013, DJe 10/05/2013)

Porém, iniciaremos uma abordagem sucinta na ação anulatória de débito fiscal e na exceção de pré-executividade, para verificarmos as similaridades e possibilidades da utilização daquelas após o ingresso da execução fiscal.

7.3. Embargos à Execução Fiscal – Artigo 16, da Lei nº 6.830/80.

Para uma melhor análise do tema, é de rigor a transcrição do referido dispositivo, *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 argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.”

O caput do aludido dispositivo em congregação com os incisos I, II e III e o seu § 1º nos demonstram a necessidade de garantia do juízo como pressuposto de constituição válida e regular do processo e, que o seu não atendimento, enseja a extinção do feito, sem resolução do mérito, nos termos do artigo 267, inciso IV, do Código de Processo Civil.

Nesse ponto é que verificaríamos uma eventual infringência ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, pois tal pressuposto estaria mitigando o acesso ao judiciário, tal questão é o ponto nevrálgico do presente trabalho.

Porém, para adentrarmos na referida questão, verificamos que nos §§ 2º e 3º temos o objeto dos embargos à execução fiscal e as matérias cabíveis de alegação naquele.

Assim, o objeto dos embargos à execução fiscal são os mesmos dos embargos à execução disposto no Código de Processo Civil e, conforme já elucidado adrede tem o objetivo de atacar (i) a falta de pressupostos gerais da execução; (ii) a falta de pressupostos específicos da execução; (iii) a própria obrigação²⁴.

É neste ponto que devemos nos debruçar para verificar a eventual infringência ao princípio da inafastabilidade. Isto porque, caso encontrarmos meios processuais possíveis de serem utilizados para obter um provimento jurisdicional acerca dos temas inerentes aos embargos à execução fiscal, o encontrar destes meios, analisando-se o direito como sistema, afastará a aludida infringência perpetrada pelo dispositivo em comento.

²⁴ ASSIS, Araken de. Manual da Execução, 2013.

Impende destacar que, a título exemplificativo, elencamos algumas matérias que podem ser alegadas em embargos à execução fiscal, como nulidade do título executivo – Certidão de Dívida Ativa (pressuposto geral da execução); adimplemento anterior ao ajuizamento da execução (pressuposto específico da execução); e nulidade do lançamento, inconstitucionalidade do tributo (própria obrigação).

É forçoso reconhecer que em relação às exceções de impedimento, suspeição e incompetência, conforme delimita o próprio artigo 16, § 3º, da Lei nº 6.830/80, não são matérias de embargos à execução fiscal, devendo ser analisadas conforme rito próprio do Código de Processo Civil, neste sentido são as palavras de Miriam Costa Rebollo Câmara:

“Pela ressalva contida no § 3º do art. 16 da LEF, também as exceções de impedimento e suspeição do juiz devem ser oferecidas em peças apartadas dos embargos (e não como preliminar), observado o disposto no CPC, arts. 134 e 135 combinados com arts. 312 a 314.”²⁵

Portanto, para o enfrentamento destas questões não é necessária a garantia do juízo e, assim, não trazem pertinência ao presente trabalho.

Ainda, devemos observar que os embargos à execução fiscal têm uma característica especial em relação à ação anulatória de débito fiscal, qual seja a de suspender a execução, pela leitura sistemática dos artigos 18 e 19, ambos da Lei nº 6.830/80²⁶, porém, para que sejam emanados tais efeitos, é necessário o atendimento dos requisitos constantes no artigo 16, do mesmo diploma legal.

Analisaremos, a seguir, a ação anulatória e a exceção de pré-executividade como meios processuais cabíveis para se discutir todos os temas inerentes aos embargos à execução fiscal.

²⁵ CÂMERA, Miriam Costa Rebollo. *Art. 16*, 1998. p. 331.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo*, 2008.

8. Ação Anulatória de Débito Fiscal.

Preliminarmente é de rigor reconhecermos que a possibilidade para o ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal é a necessidade de que a obrigação tributária já esteja constituída, isto decorre do ciclo de positivação do direito tributário.

Melhor explicando, para que se anule algo, é corolário que este “algo” exista, ou que esteja constituído, portanto, não há o que se falar em ação anulatória de débito fiscal antes que o referido crédito tributário esteja constituído.

Neste momento encontramos uma similitude com os embargos à execução fiscal, qual seja a prolação de norma individual e concreta que venha a constituir uma norma proibitiva contra o fisco em relação à determinada relação jurídica tributária, anulando-se a norma individual e concreta que trouxe ao sistema jurídico a relação jurídica obrigacional tributária.

Vale observar que os embargos à execução fiscal adstringir-se-ão à relação jurídica tributária que dá supedâneo à execução fiscal, a qual os embargos se opõem. Certo é que a ação anulatória abrange um espectro maior, visto que pode tratar de todas as normas individuais e concretas lançadas com base na mesma situação jurídica, enquanto que nos embargos à execução fiscal, repita-se, unicamente àquelas normas que embasam a execução fiscal.

Quanto à possibilidade do ajuizamento da ação anulatória após o ingresso da execução fiscal, doutrina e jurisprudência já têm entendimento assente sobre o tema, trago à colação um aresto elucidativo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXECUÇÃO FISCAL. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO POSTERIOR À PROPOSITURA DO EXECUTIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor - direito de ação -, insuscetível de restrição, podendo ser exercido tanto antes quanto depois da propositura da ação exacional, não obstante o rito previsto para a execução contemple a ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já esteja sendo exercida judicialmente pela Fazenda Pública. (Precedentes: REsp 854942/RJ, DJ 26.03.2007; REsp 557080/DF, DJ 07.03.2005;
2. Os embargos à execução não encerram o único meio de insurgência contra a pretensão fiscal na via judicial, porquanto admitem-se, ainda, na via ordinária, as ações declaratória e anulatória, bem assim a via mandamental.
3. A fundamental diferença entre as ações anulatória e de embargos à execução jaz exatamente na possibilidade de suspensão dos atos executivos até o seu julgamento.
4. Nesse segmento, tem-se que, para que a ação anulatória tenha o efeito de suspensão do executivo fiscal, assumindo a mesma natureza dos embargos à execução, faz-se mister que seja acompanhada do depósito do montante integral do débito exequendo, porquanto, ostentando o crédito tributário o privilégio da presunção de sua veracidade e legitimidade, nos termos do art. 204, do CTN, a

suspensão de sua exigibilidade se dá nos limites do art. 151 do mesmo Diploma legal. (Precedentes: REsp n.º 747.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 19/09/2005; REsp n.º 764.612/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 12/09/2005; e REsp n.º 677.741/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 07/03/2005).

5. *In casu*, verifica-se que o pedido da ação anulatória não teve a pretensão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas tão-somente de desconstituir lançamentos tributários eivados de ilegalidade, razão pela qual deve ser respeitado o direito subjetivo de ação.

6. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

7. Recurso especial desprovido.

(REsp 937.416/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2008, DJe 16/06/2008)

Ainda, a ação anulatória de débito fiscal, é uma ação cognitiva ordinária, na qual o contribuinte coloca o conflito de interesse qualificado por uma pretensão resistida, diante do Estado-juiz, para que este realize a prestação jurisdicional, exarando norma individual e concreta que solucione o aludido conflito, nesta seara, verificamos que o ajuizamento da ação anulatória é o direito de ação do contribuinte, que busca a tutela jurisdicional.

Assim, conforme a própria jurisprudência acima, que corrobora este entendimento, analisemos o artigo 38, da Lei nº 6.830./80, *in verbis*:

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

Verifica-se que o artigo 38, do aludido diploma menciona a necessidade da garantia do juízo para que se ajuíze a ação anulatória de débito fiscal, quando a execução já fora ajuizada.

Ocorre que tal necessidade de garantia do juízo não foi recepcionada pela constituição, sendo certo que a jurisprudência e doutrina já se encontram firmes neste sentido. Isto decorre pelo próprio princípio da inafastabilidade da jurisdição insculpido no artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88²⁷.

²⁷ Citem-se as seguintes jurisprudências: - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ART. 38 DA LEI 6.830/80. RAZOAVEL À INTERPRETAÇÃO DO ARESTO RECORRIDO NO SENTIDO DE QUE NÃO CONSTITUI REQUISITO PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL O DEPOSITO PREVISTO NO REFERIDO ARTIGO. TAL OBRIGATORIEDADE OCORRE SE O SUJEITO PASSIVO PRETENDER INIBIR A FAZENDA PÚBLICA DE PROPOR A EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (RE 105552, Relator(a): Min. DJACI FALCAO, Segunda Turma, julgado em 02/08/1985, DJ 30-08-1985 PP-14351 EMENT VOL-01389-03 PP-00592 RTJ VOL-00115-02 PP-00929) e;

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO CRÉDITO FISCAL. CONDICIONAMENTO AO DEPÓSITO PRÉVIO DO MONTANTE INTEGRAL. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A propositura de ação anulatória de débito fiscal não está condicionada à realização do depósito prévio previsto no art. 38 da Lei de Execuções Fiscais, posto não ter sido o referido dispositivo legal recepcionado pela Constituição Federal de 1988, em virtude de incompatibilidade material com o art. 5º, inciso XXXV, verbis: "a lei

Entendendo tal conceito como não recepcionado, o próprio e. Supremo Tribunal Federal já editou súmula vinculante introduzir norma no sistema jurídico, com o intuito de afastar a referida necessidade de garantia.

É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. (Súmula Vinculante 28, TRIBUNAL PLENO, julgado em 03/02/2010, DJe 17/02/2010)

Destarte, mesmo que o artigo 38, caput, da LEF ainda se encontra válida no sistema, o próprio entendimento exarado nesta súmula vinculante acarreta na obediência do referido verbete pela administração pública e pelo Poder Judiciário, atacando desta forma, a sua eficácia técnica, impedindo a necessidade de garantia do juízo para o ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal, mesmo quando a execução fiscal já se encontra ajuizada.

Relembremos que, conforme já tratado no presente trabalho a questão da validade, vigência e eficácia das normas, ressaltamos que o fenômeno da não recepção das normas infraconstitucionais, ocorrido neste caso pela própria provocação do judiciário (REsp 937.416/RJ, acima transcrito) e pela edição de súmula vinculante, temos o ataque à eficácia técnica da referida norma, porém com reconhecimento quase que uníssono acerca do tema.

Portanto, jurisprudência e doutrina são pacíficas em reconhecer que não existe óbice à propositura da ação anulatória de débito fiscal, sem que haja a garantia do juízo, respeitando-se, assim, o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Na ação anulatória de débito fiscal encontramos a possibilidade de provocar o judiciário com a finalidade de se obter um provimento jurisdicional tão amplo como os dos embargos à execução, atacando os pressupostos gerais da execução, os pressupostos

não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito". 2. "Ação anulatória de débito fiscal. art. 38 da lei 6.830/80. Razoável a interpretação do aresto recorrido no sentido de que não constitui requisito para a propositura da ação anulatória de débito fiscal o depósito previsto no referido artigo. Tal obrigatoriedade ocorre se o sujeito passivo pretender inibir a Fazenda Pública de propor a execução fiscal. Recurso extraordinário não conhecido." (RE 105552, Relator Min. DJACI FALCAO, Segunda Turma, DJ 30-08-1985) 3. Deveras, o depósito prévio previsto no art. 38, da LEF, não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, mas mera faculdade do autor, para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, inibindo, dessa forma, o ajuizamento da ação executiva fiscal, consoante a jurisprudência pacífica do E. STJ. (Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no Ag 1107172/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 11/09/2009; REsp 183.969/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2000, DJ 22/05/2000; REsp 60.064/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/04/1995, DJ 15/05/1995; REsp 2.772/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/1995, DJ 24/04/1995) 4. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 962.838/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)

específicos, bem como a própria obrigação tributária e, portanto, conforme já afirmado acima, é um meio processual hábil a discutir o objeto do executivo fiscal.

Reforçando esta ideia, Miriam Costa Rebollo Câmara trata do conteúdo dos embargos à execução fiscal:

“Substancialmente, os embargos devem conter todas as alegações de defesa do devedor, vale dizer, não apenas aquelas previstas nos sete incisos do art. 741 do CPC (exceção feita à compensação e à reconvenção), como ‘qualquer outra que lhe seria lícito deduzir como defesa no processo de conhecimento’ (art. 745 do CPC), isto é, matéria de direito e a de fato e seus respectivos desdobramentos, devendo, portanto, ser conducentes tais alegações à desconstituição total u parcial do título executivo, ou a declaração de inexistência total ou parcial da relação jurídica que o título – Certidão de Dívida Ativa, dotada de presunção relativa de liquidez e certeza – aparenta documentar.”²⁸.

Desta forma, estamos diante da exata correspondência entre as alegações que podem ser realizadas tanto nos embargos à execução fiscal quanto na ação anulatória de débito fiscal.

²⁸ CÂMERA, Miriam Costa Rebollo. Art. 16, 1998. p. 326-327.

9. Exceção de pré-executividade.

A exceção de pré-executividade é uma construção interpretativa das normas jurídicas, principalmente no que tange ao direito de petição e em referência às matérias cognoscíveis de plano pelo juiz, demonstrando a característica do contraditório, inerente a todos os processos e não quanto à ampla defesa.

O princípio lógico inerente a esta espécie de reação do executado contra a execução, encontra-se firmado no seguinte excerto, do eminente mestre Araken de Assis:

“E isso porque nem sempre a infração a pressuposto processual transparece na petição inicial, despertando a atenção do órgão judiciário; ao invés, ela se encontra, amiúde, insinuada e bosquejada em sítio remoto do título, principalmente o extrajudicial, e negada no texto da peça vestibular. Algumas vezes, também, o juiz carece de dados concretos para avaliar a ausência do requisito em razão da escassez do conjunto probatório indicado pelo credor. [...]”²⁹

Assim, a jurisprudência pátria reconheceu a possibilidade da exceção de pré-executividade na execução fiscal, para as matérias cognoscíveis de plano pelo juiz, ou seja, as que não demandam dilação probatória, entendimento, este, sumulado pelo e. Superior Tribunal de Justiça:

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.
(Súmula 393, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009)

Nas palavras de Paulo Cesar Conrado, não só aquelas matérias reconhecíveis de ofício pelo Estado-juiz podem ser deduzidas na exceção de pré-executividade, mas toda aquela que não demande dilação probatória:

“[...] não será menos acertado dizer que matérias de defesa cognoscíveis de plano (independentemente da aludida dilação) dispensam a via autônoma dos embargos, podendo ser alegadas ‘dentro’ da própria execução e independentemente, portanto, de prévia constrição do patrimônio do contribuinte-executado.”³⁰

Ressaltamos que o objeto deste trabalho não é a análise profunda destas espécies de oposição do contribuinte contra a execução fiscal, mas apenas de demonstrar que existem vários meios disponíveis no sistema do direito para que o contribuinte se oponha à execução, sem a necessidade de garantia do juízo.

Destarte, verificamos que nos casos em que a oposição do contribuinte à execução fiscal não demande dilação probatória, este poderá se opor à execução, através da exceção de pré-executividade, sem a necessidade de garantia do juízo, atacando-se todas as matérias

²⁹ ASSIS, Araken de. Manual da Execução, 2013. p. 1231.

³⁰ CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário, 2012. p. 269.

cognoscíveis nos embargos à execução fiscal, observados os limites da dilação probatória anteriormente citados³¹.

³¹ Cite-se a seguinte jurisprudência: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA QUE EMBASA EXECUÇÃO. NULIDADE NÃO RECONHECIDA PELA INSTÂNCIA ORDINÁRIA. REVISÃO. SUMULA 7/STJ. PRECATÓRIOS. COMPENSAÇÃO. ENTIDADE DIVERSA. IMPOSSIBILIDADE. OFERECIMENTO DE BENS À PENHORA. RECUSA DA FAZENDA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DE LEI LOCAL. COMPETÊNCIA DO STF. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. 1. "Alterar ou modificar o entendimento da Corte de origem, no sentido da higidez da Certidão da Dívida Ativa - CDA, bem como da presença dos requisitos essenciais à sua validade, demandaria, necessariamente, o reexame do contexto fático-probatório dos autos, inviável em sede do Recurso Especial, em face do óbice da Súmula 7 do STJ" (AgRg no AREsp 517.678/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 7/4/2015). 2. Com relação ao direito de utilização dos precatórios, é pacífico o entendimento no STJ no sentido de que não cabe a compensação de débitos tributários com precatório de entidade pública diversa. 3. Segundo entendimento consolidado nesta Corte Superior sob o rito do art. 543-C do CPC, a Fazenda Pública não é obrigada a aceitar bens nomeados à penhora fora da ordem legal insculpida no art. 11 da Lei n. 6.830/80, pois o princípio da menor onerosidade do devedor, preceituado no art. 620 do CPC, tem de estar em equilíbrio com a satisfação do credor. 4. Não obstante a recorrente alegue contrariedade a dispositivo infraconstitucional, a matéria decidida passa necessariamente pela análise de direito local (Lei Estadual n. 6.537/73), o que encontra óbice na Súmula 280/STF, aplicável por analogia. 5. Dispõe a Súmula 393/STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória". Desse modo, não caberia nenhuma análise que ultrapassasse o conhecimento sumário das informações postas nos autos. 6. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no Resp 1306827/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/08/2015, DJe 12/08/2015)

CONCLUSÕES

Diante de todo o exposto, podemos afirmar com a mais patente clareza que a exigência de garantia, como pressuposto de constituição e desenvolvimento válido e regular do processo, nos embargos à execução fiscal não infringe o princípio da inafastabilidade da jurisdição, pois, analisando-se o direito como sistema (S₄), existem outros meios processuais (ação anulatória de débito fiscal e exceção de pré-executividade, por exemplo) que asseguram ao contribuinte o acesso ao judiciário com o intuito de obter provimento jurisdicional que extinga, no todo ou em parte, a execução fiscal.

Neste sentido, as máculas existentes durante o ciclo de positivação do direito tributário (inconstitucionalidade da tributação, ilegalidade do procedimento de apuração do crédito, nulidades), até que seja emanada a norma individual e concreta que constitua a obrigação tributária, podem ser atacadas pela ação anulatória de débito fiscal e pela exceção de pré-executividade, lembrando-se que, neste último caso, não há possibilidade de dilação probatória.

Assim, o artigo 16, da Lei nº 6.830/80 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, pois, existem outros meios processuais utilizáveis para a discussão do crédito tributário que se encontra em fase de execução fiscal. Ideia reforçada pela própria edição da Súmula Vinculante nº 28/STF, no qual há o reconhecimento da não-recepção dos dispositivos que impossibilitam o ingresso de ação anulatória do débito fiscal (mais precisamente o artigo 38, da Lei nº 6.830/80).

Indo adiante, repita-se que entendemos que os embargos à execução fiscal, previstos na Lei nº 6.830/80 são apenas mais um meio pelo qual o contribuinte poderá obter o provimento jurisdicional contra a execução fiscal, sendo certo que, caso este fosse o único meio, poderíamos aventar a possibilidade de infringência ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, porém, conforme o quanto demonstrado no presente trabalho, isto não ocorre.

É cediço que os embargos à execução fiscal com a garantia do juízo têm maiores benefícios que a ação anulatória, pois suspendem a execução fiscal, pela leitura atenta e sistemática dos artigos 18 e 19, ambos da LEF. Porém, caso o executado queira se beneficiar desta aludida suspensão da execução (e não suspensão da exigibilidade do crédito tributário), deverá observar todos os requisitos constantes no artigo 16, da Lei nº 6.830/80, sob pena de extinção daqueles, sem resolução do mérito, nos termos do artigo 267, inciso IV, do Código

de Processo Civil, qual seja, a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo.

Ademais, caso o contribuinte entenda necessária a suspensão da execução fiscal, esta poderá ocorrer, por via transversa, através da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, do Código Tributário Nacional.

Finalmente, não rechaçamos as demais ideias no que pertine à necessidade de garantia da execução fiscal para que se possam opor os embargos do artigo 16, da LEF, como a especialidade das normas, e, por aqueles funcionarem como meio de defesa relativamente a uma pretensão vestida de presunção de legitimidade, não devendo ter o mesmo tratamento das demais defesas. Apenas demonstramos que, por outro prisma (não desrespeito ao princípio da inafastabilidade da jurisdição), é necessária a garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 16. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

CÂMERA, Miriam Costa Rebollo. *Art. 16*. In: DE FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Execução Fiscal: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico**. Tese (Doutorado em Direito). São Paulo: PUC/SP, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3. ed. Atualizada com base no Novo Acordo Ortográfico. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DALLA PRIA, Rodrigo. *O Processo de Positivização da Norma Jurídica Tributária e a Fixação da Tutela Jurisdicional Apta a Dirimir os Conflitos Havidos entre Contribuinte e Fisco*. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Teoria Geral do Processo Tributário**. Dissertação (Mestrado em Direito). São Paulo: PUC/SP, 2010.

FRANCISCO, José Carlos. *Teoria da Inconstitucionalidade e Recepção*. In: TANAKA, Sônia Yuriko Kanashiro (Coord.). **Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário nº 151**. São Paulo: Dialética, 2008.

PORTANOVA, Rui. **Princípios do Processo Civil**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 32. ed. Revista e Atualizada até a Emenda Constitucional n. 57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil: Processo de Execução e Cumprimento da Sentença, Processo Cautelar e Tutela de Urgência**. 45. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. v. 2.

_____. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento**. 52. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. v. 1.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.