



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO – UAD

LARISSA MARIA ATAÍDE BRANDÃO

**A NECESSIDADE DE GARANTIR O JUÍZO PARA EMBARGAR EXECUÇÃO
FISCAL A LUZ DO DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA**

SOUSA - PB

2018

LARISSA MARIA ATAÍDE BRANDÃO

**A NECESSIDADE DE GARANTIR O JUÍZO PARA EMBARGAR EXECUÇÃO
FISCAL A LUZ DO DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Campina Grande, do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino

SOUSA - PB

2018

Dedico a minha avó, símbolo
de amor e companheirismo
durante toda a minha trajetória.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente ao meu poderoso Deus, fonte de sabedoria e força, que iluminou meu caminho e meus projetos, aumentando a minha fé e perseverança na busca pelos meus objetivos. A sua mãe, Maria, que acalmou meu coração nos momentos de aflição ao longo deste trabalho. Como também a Jesus, que me trouxe a proteção divina e a paz de que necessitava.

Demonstro minha imensa gratidão ao meu pai, Tiago Brandão de Almeida, que com muito esforço e trabalho me proporcionou a melhor educação que poderia receber. Bem como evidencio sua postura profissional inigualável, que é e sempre foi minha inspiração de vida. Figura de segurança, força e dedicação dentro da nossa casa, a quem devo todo respeito e amor.

Agradeço também à minha mãe, Wanessa Brabo Ataíde, pela amizade e companheirismo ao longo da difícil trajetória acadêmica longe de casa. Que apesar das mais diversas dificuldades sempre deu o seu melhor para a formação do meu caráter.

Aos meus avós deixo minha gratidão por todo amor, paciência e segurança que me demonstraram nesta caminhada.

Aos meus irmãos agradeço pela tranquilidade e alegria que me proporcionaram durante os momentos de reencontro.

Aos meus amigos deixo meu reconhecimento por todas as dificuldades que superamos juntos, desde aprender a cozinhar a problemas de saúde. O ensinamento de que amizade implica em solidariedade e companheirismo me acompanhará pelo resto da vida.

Deixo meu agradecimento especial aos mestres que compõem a universidade, por toda paciência, compreensão, além do profissionalismo e aprendizado repassados durante a minha caminhada universitária.

Por fim, agradeço ao meu orientador, professor Giliard, pelo comprometimento e responsabilidade ao longo deste trabalho, sempre demonstrando seu vasto conhecimento jurídico.

De modo geral, agradeço a todos que contribuíram, de alguma forma, para minha formação acadêmica e pessoal.

“Eu sou a videira verdadeira, e meu Pai é o agricultor. ² Todo ramo que, estando em mim, não dá fruto, ele corta; e todo que dá fruto ele poda, para que dê mais fruto ainda. ³ Vocês já estão limpos, pela palavra que lhes tenho falado. ⁴ Permaneçam em mim, e eu permanecerei em vocês. Nenhum ramo pode dar fruto por si mesmo, se não permanecer na videira. Vocês também não podem dar fruto, se não permanecerem em mim.”

(A Bíblia, João 15, 1-4).

RESUMO

A exigência de apresentação de garantia de juízo, por meio de depósito, fiança bancária ou penhora, como condição de admissibilidade dos embargos à execução fiscal está expressa na Lei nº 6.830 de 1980 e configura óbice a realização do princípio de acesso à justiça, que faz parte dos Direitos e Garantias Fundamentais dos cidadãos, previsto na Constituição Federal de 1988. A determinação abusiva de que, para apresentar oposição à execução fiscal movida em seu desfavor, o contribuinte deve comprometer seu patrimônio, garantindo o pagamento da dívida ao final da ação, antes mesmo de adentrar no mérito dificulta, quando não impede, que a inafastabilidade da jurisdição se realize. Apesar da possibilidade de apresentação da ação anulatória como meio de defesa do sujeito passivo no processo de execução fiscal, o objetivo da referida ação é anular ou desconstituir o ato administrativo de lançamento, enquanto o cerne dos embargos do devedor é a declaração de insubsistência do título executivo que embasa a relação jurídica. É com base nessa hermenêutica que parte da gama doutrinária afirma que o meio próprio de defesa à execução fiscal é os embargos à execução fiscal, tendo em vista que, quando a relação jurídica é declarada inconsistente e inexigível, não cabe a Fazenda Pública o ajuizamento de nova execução fiscal, todavia em caso de simples desconstituição ou anulação do lançamento nada impede que o Fisco efetue novo lançamento e proponha nova execução fiscal. O presente trabalho consiste, assim, na crítica ao posicionamento jurisprudencial que reconheceu a recepção do art.16 da Lei nº 6.830 de 1980 pela Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: Embargos à Execução Fiscal. Garantia de Juízo. Acesso à Justiça. Direitos Fundamentais.

ABSTRACT

The requirement to present a guarantee of judgment, by means of a deposit, bank guarantee or attachment, as a condition for the admissibility of the embargoes to tax execution is expressed in Law No. 6,830 of 1980, and it constitutes an obstacle to the realization of the principle of access to justice, which part of the Fundamental Rights and Guarantees of citizens, provided for in the Federal Constitution of 1988. The abusive determination that, in order to oppose the tax execution brought against it, the taxpayer must commit its assets, guaranteeing the payment of the debt at the end of the action, even before entering into merit prevents the inafasability of the jurisdiction is realized. Despite the possibility of filing the annulment action as a means of defense of the taxable person in the process of tax execution, the purpose of said action is to annul or deconstitute the administrative act of release, while the core of the debtor's embargoes is the declaration of non-existence of the title executive relationship that bases the legal relationship. It is on the basis of this hermeneutics that part of the doctrinal range affirms that the proper means of defense to tax execution is the embargos to the execution, considering that, when the legal relationship is declared inconsistent and unenforceable, it is not for the Public Treasury the filing of new However, in the event of simple deconstitution or cancellation of the posting, nothing prevents the Treasury from re-launching and proposing a new fiscal execution. The present work consists, therefore, in the criticism to the jurisprudential positioning that acknowledged the reception of art.16 of Law nº 6.830 of 1980 by Federal Constitution of 1988.

Keywords: Embargoes to the Fiscal Execution. Warranty of Judgment. Access to justice. Fundamental rights.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ART – Artigo

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

EPE – Exceção de Pré-Executividade

LEF – Lei de Execuções Fiscais

LICC – Lei de Introdução ao Código Civil

Nº – Número

RESP – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CRÉDITOS PASSÍVEIS DE EXECUÇÃO FISCAL	13
2.1 Créditos Tributários	13
2.1.1 Modalidades de lançamento	14
2.1.2 Causas de suspensão do crédito tributário	16
2.1.3 Casos de extinção do crédito tributário	17
2.1.4 Hipóteses de exclusão do crédito tributário	19
2.1.5 Garantias e privilégios do crédito tributário	20
2.2 Créditos não tributários.....	24
2.2.1 Do processo de execução de título extrajudicial	25
2.2.2 Do cumprimento de sentença.....	28
2.2.3 Da oposição à execução forçada	28
3 MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	32
3.1 Mandado de segurança.....	32
3.2 Ação anulatória de débito fiscal.....	34
3.3 Exceção de pré-executividade	36
3.4 Embargos à execução fiscal	37
3.4.1 Quanto à matéria.....	38
3.4.2 Quanto à garantia do juízo	39
3.4.3 Inércia do sujeito passivo e as consequências dela advindas.....	42
3.4.4 Os efeitos suspensivos nos embargos à execução fiscal.....	43
3.4.5 Prescrição intercorrente	44
4 A GARANTIA PÉTREA DO ACESSO À JUSTIÇA E A EXIGÊNCIA DE GARANTIA DE JUÍZO PARA ADMISSÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	46
4.1 O acesso à justiça como direito fundamental	46
4.1.1 Características dos Direitos Fundamentais	46
4.1.2 A eficácia dos Direitos Fundamentais	47
4.1.3 O acesso à justiça como Direito Humano e Fundamental	48

4.2 A exigência de garantia de juízo no caso de jurisdicionado hipossuficiente	50
4.3 A exigência da garantia de juízo à luz do enunciado da súmula vinculante 28 do STF	52
4.4 O recebimento dos embargos como ação anulatória e a consequente dispensa da garantia de juízo	54
4.4.1 <i>Do cabimento da ação anulatória após o ajuizamento da execução fiscal</i>	56
4.4.2 <i>Diferenciações entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória de débito fiscal</i>	57
4.4.3 <i>Litispêndência e coisa julgada entre ação anulatória e embargos à execução fiscal</i>	60
4.5 Uma diferença entre o processo de execução fiscal e o processo de execução comum previsto no CPC/2015: a exigência de garantia do juízo	62
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
REFERÊNCIAS	66

1 INTRODUÇÃO

Os embargos à execução fiscal são tidos como ação autônoma, distribuída por dependência aos autos da execução fiscal a que se refere e um dos meios

próprios de defesa do executado. Prima pela desconstituição do título executivo a partir da alegação de toda matéria de defesa útil.

A tipificação dos embargos do devedor está na Lei nº 6.830 de 1980, Lei de Execuções Fiscais (LEF), que exige como requisito de admissibilidade a apresentação de garantia de juízo por parte do sujeito passivo da execução fiscal, no §1º do art. 16 do referido diploma. Nesse sentido, o executado tem a obrigação de garantir o juízo, no que se refere ao valor da dívida, antes mesmo de discutir a exigibilidade do crédito exequendo, quando precisa utilizar os embargos à execução como meio de oposição à execução fiscal.

O presente trabalho objetiva verificar essa exigência de garantia de juízo como condição para apresentação dos embargos à execução fiscal à luz do princípio do acesso à justiça, o qual faz parte do rol de Direitos e Garantias Fundamentais trazidos pela Constituição Federal de 1988 (CF/88).

As normas da LEF evidenciam um privilégio desproporcional dado à Administração Pública em matéria tributária quando o assunto é execução, atacando os princípios do contraditório, da ampla defesa e da inafastabilidade da jurisdição, tendo em vista que existem casos em que o executado não possui condições de arcar com os valores para garantir o juízo sem comprometer seu sustento. Nessa acepção, resta evidente a relevância social e acadêmica do tema.

Nesse sentido, surge uma importante questão: A exigência de garantia de juízo para só então permitir ao executado se contrapor à execução fiscal por meio de embargos, não afronta a Constituição, na parte em que garante ao indivíduo o direito de acesso à justiça? Qual o motivo para a disparidade entre o processo de execução comum, que não exige garantia de juízo, e o processo de execução fiscal? Seria viável a alteração legislativa na LEF para se adequar ao CPC/2015, para deixar de exigir que a parte autora garanta o juízo quando embargar uma execução fiscal?

Para tanto, utilizar-se-á o método dedutivo para defender o tema jurídico apresentado. Nesse sentido partir-se-á da premissa geral de que o CPC e a LEF são leis que tratam da execução, para a premissa específica de que a modificação da LEF, almejando uniformizar o entendimento de que é desnecessária a exigência da garantia de juízo por parte do executado, assegurando o acesso à justiça a todos os jurisdicionados, a fim de se obter uma resposta lógica capaz de solucionar a problemática outrora apresentada. Assim, a abordagem de pesquisa busca gerar conhecimento acerca de uma situação fática que gera controvérsias, averiguando os

posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários, através de pesquisa bibliográfica a livros, monografias, artigos científicos e referências jurisprudenciais.

Para regular abordagem do tema, é necessária a análise da formação do crédito tributário, disciplinados pelo Código Tributário Nacional (CTN) e pela Lei de Execuções Fiscais (LEF), como também especificação dos créditos não-tributários, que são tutelados pelo Código de Processo Civil (CPC) e pelo Decreto-Lei nº 1.735.

O capítulo inicial deste estudo tratará sobre os créditos passíveis de execução fiscal, evidenciando quando caberá a aplicação da LEF, bem como quais são os créditos entendidos como não-tributários, o desenvolvimento do processo de execução destes, além das formas de defesa do executado por crédito comum.

O segundo capítulo tem como cerne o exame dos meios de defesa que podem ser apresentados pelo executado no processo de execução fiscal. Tendo em vista que, apesar dos embargos à execução serem tratados pela doutrina como meio próprio para oposição à execução fiscal, a jurisprudência firmou entendimento no sentido de que outras ações podem ser utilizadas de forma a atender as necessidades do executado.

O terceiro e último capítulo evidencia o conflito entre a garantia pétrea do acesso à justiça e a exigência de garantia de juízo para admissão de embargos à execução fiscal, analisando o óbice ao acesso à justiça. Além do estudo da Súmula Vinculante 28, que não é aplicada para o §1º do art. 16 da LEF.

2 CRÉDITOS PASSÍVEIS DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução de crédito tributário baseia-se no título executivo extrajudicial chamado Certidão de Dívida Ativa (CDA). Segundo o art. 2º da LEF,

qualquer valor que deva ser cobrado pelos entes públicos é entendido como Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Portanto, em caso de crédito tributário, o Fisco deverá constitui-lo, por meio da CDA, apurando a certeza e a liquidez do crédito, nos termos do art. 2º, §3º e 3º da LEF, para que então disponha de um título executivo suficiente para embasar a execução fiscal.

Após a propositura da execução fiscal, o juiz deverá emitir despacho acolhendo ou rejeitando a inicial, baseado nos requisitos que a LEF entende serem necessários ao título.

2.1 Créditos Tributários

Os créditos tributários são tidos como vínculos jurídicos que o Estado, sujeito ativo na relação tributária, estabelece com os contribuintes ou responsáveis tributários, sujeitos passivos. São os créditos que a Fazenda Pública possui devido à cobrança de tributos, sejam impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições, multas tributárias, bem como as correções monetárias e demais adicionais relativas aos tributos, no sentido do que define a Lei nº 4.320/1964 em seu art. 39, §2º.

As leis tributárias determinam situações em que, ao praticar determinado ato, o contribuinte faz nascer uma obrigação tributária, tal ação é denominada fato gerador, como prevê o art. 114 da Lei 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN). Entretanto, somente a ocorrência do fato gerador não culmina no direito de exigir o pagamento. Para que o Estado possa compelir o sujeito passivo a pagar faz-se necessária a formalização da obrigação tributária através do lançamento.

Segundo o art. 142 do CTN, o lançamento compreende o procedimento administrativo que verifica a realização do fato gerador da obrigação, a matéria tributável, o valor correspondente ao tributo que será cobrado, aponta o sujeito passivo da relação e propõe penalidade quando é adequada.

Após a constituição do crédito tributário descrita, só será cabível sua modificação, suspensão, exclusão ou extinção em casos previstos pelo CTN, conforme dispõe seu artigo 141. Para tanto, o lançamento notificado de forma regular somente será alterado em caso de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa previstos no CTN.

Na linha do tempo tributária tem-se primeiramente a ocorrência do fato gerador, que resulta em uma obrigação tributária, que para ser exigível precisa ser constituído o crédito tributário por meio do lançamento.

2.1.1 Modalidades de lançamento

O lançamento tributário é tido como uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, por isso, a autoridade administrativa não pode deixar de efetuar-lo, a partir da prática do fato gerador, pois, se assim o fizer, poderá sofrer a pena de responsabilidade funcional.

Segundo Josiane Minardi (2017), o efeito atribuído ao lançamento tributário é o declaratório de uma obrigação preexistente, e conforme previsão do CTN, art. 145, sua alteração pode ocorrer em caso de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149 do CTN.

2.1.1.1 Lançamento direto, de ofício ou ex officio

Nessa modalidade o sujeito passivo não participa do processo de constituição do crédito tributário, o Fisco atua de maneira isolada, portanto, o particular não tem o dever de colaborar com o Estado.

Ocorrerá, segundo o art. 149 do CTN, quando a lei determinar; houver exigência de declaração pela legislação tributária que não for prestada; ou for, mas deixe de atender ao pedido de esclarecimento proferido pela autoridade administrativa; quando corroborada falsidade, erro ou omissão em elemento de declaração obrigatória segundo a legislação tributária; em caso de omissão ou inexatidão em caso de antecipação do pagamento por quem é obrigado; quando houver ação ou omissão do sujeito passivo ou responsável tributário que gere penalidade pecuniária; em caso de comprovação que o sujeito passivo, ou terceiro que pretendia o beneficiar, agir com dolo, fraude ou simulação; em caso de fato não conhecido ou não provado que deva ser considerado; como também em caso de fraude ou falta funcional da autoridade administrativa que efetuou o lançamento comprovada.

Ainda nesse sentido, o parágrafo único do referido artigo determina que a revisão do lançamento deve obedecer ao prazo de cinco anos, pois após esse período restará extinto o crédito tributário.

É o tipo de lançamento usado para alguns impostos sobre a propriedade, como IPTU e IPVA.

2.1.1.2 Lançamento por declaração ou misto

O sujeito passivo deve prestar declaração ou informação, a partir de então o Fisco fará o lançamento, para que o contribuinte possa efetuar o pagamento ou impugnar a cobrança. Ocorre, por exemplo, em aeroportos em caso de viagem internacional, quando o contribuinte presta as informações necessárias para que seja cobrado o tributo incidente sobre a operação.

Será admitida retificação por parte do contribuinte, que tem por objetivo reduzir ou excluir o tributo, em caso de ser comprovado o erro e a retificação ocorrer antes do lançamento. Entretanto, em caso do erro ser identificável pelo simples exame da declaração poderá advir uma retificação de ofício por parte da autoridade administrativa, segundo o que dispõe o art. 147 do CTN.

Nesse caso, quem realiza os cálculos e determina o valor que o contribuinte deve pagar é a Fazenda Pública.

Entretanto, o próprio CTN prevê em seu art. 148 que, caso haja omissão de informação ou as declarações ou esclarecimentos não merecerem fé, a autoridade administrativa deve arbitrar o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos para que seja efetuado o cálculo correto do valor do tributo.

2.1.1.3 Lançamento por homologação

É a modalidade mais comum, pois nesse caso a Fazenda Pública apenas homologa o pagamento efetuado pelo contribuinte. O próprio sujeito passivo apura e realiza o pagamento. Todavia, o lançamento não está sendo realizado pelo contribuinte, pois é tido como ocorrido a partir do ato da homologação por parte do Fisco, devido ao fato de ser ato praticado exclusivamente pela administração pública.

O próprio art.150 do CTN determina que não interfere na obrigação tributária qualquer ato anterior à homologação, que vise à extinção do crédito. Além disso, a homologação pode ser tácita ou expressa.

Nesse sentido, não cabe o instituto da denúncia espontânea em caso de declaração da dívida e posterior atraso no pagamento, portanto, deverá ser recolhido o valor do tributo juntamente com a penalidade em caso de mora por parte do contribuinte, sem possibilidade de desconsideração da multa.

Insta salientar que erros praticados em qualquer das modalidades de lançamento serão corrigidos pelo Fisco através do lançamento direto. Desse modo, a Fazenda Pública irá apurar e lançar o valor correto a ser adimplido pelo sujeito passivo.

2.1.2 Causas de suspensão do crédito tributário

São os casos em que a Fazenda Pública não pode exigir o pagamento da dívida tributária. Nessa perspectiva, as causas de suspensão do crédito tributário evitam a propositura da execução fiscal, bem como suspende ou impede a iniciação da contagem do prazo prescricional e estão previstas no art. 151 do CTN. Entretanto, não tem como consequência a extinção de obrigação tributária acessória.

A moratória é a dilação do prazo de pagamento concedida pelo credor ao contribuinte. Portanto, caso o sujeito ativo tenha dado prazo maior para pagamento de determinado tributo, deverá esperar que o mesmo finde para ajuizar a execução fiscal do crédito pretendido. Nesse sentido, a moratória pode ser de caráter individual ou geral, quando trata da exigência de características do sujeito passivo ou não, assim como regional ou nacional, quando é concedida a determinada região ou ao país inteiro, bem como restringida a determinada categoria de sujeito passivo, de acordo com os arts. 152 a 155 do CTN.

Segundo o doutrinador Cláudio Borba (2015), o depósito do montante integral tem por objetivo evitar a correção monetária e os juros de mora, é o meio pelo qual o contribuinte efetua o depósito do valor do débito para que posteriormente possa discutir sua exigibilidade, portanto, caso seja parte vencida, não terá mais prejuízos com a discussão do crédito, pois o valor depositado será convertido em renda em favor da Fazenda Pública.

As reclamações e recursos administrativos dispõem ao contribuinte a possibilidade de recorrer de decisão proferida em primeira instância administrativa,

antes de recorrer ao judiciário, estando disciplinadas no art.151, III do CTN. Nesse sentido, a súmula vinculante nº 21 determina que é inconstitucional a exigência de depósito para admissibilidade de recursos administrativos.

As concessões de medida liminar em mandado de segurança ou tutela antecipada em outras ações judiciais também suspendem a exigibilidade do crédito tributário, buscam evitar o ônus tributário ao sujeito passivo antes da apreciação do mérito da lide judicial. Entretanto, como de acordo com o entendimento do STF, na Súmula nº 405, caso a ação seja denegada, a liminar ficará sem efeito e os efeitos da decisão irão retroagir.

Já o parcelamento, é tido como uma nova oportunidade para que o sujeito passivo possa adimplir com a dívida, por meio de parcelas periódicas. De forma que não exclui a incidência de juros e multa, entretanto necessita de lei que regulamente, e esta poderá prever a exclusão desses ônus, segundo os ditames do art. 155-A caput e § 1º do CTN.

2.1.3 Casos de extinção do crédito tributário

São as hipóteses em que o crédito tributário deixa de existir, devido à previsão expressa de lei, e segundo Cláudio Borba (2015), somente lei pode determinar quais são.

O pagamento faz parte do rol de causas extintivas do crédito, tendo em vista que satisfaz a relação obrigacional surgida após o fato gerador. De acordo com Cláudio Borba (2015), não é necessário que esse pagamento seja feito pelo credor, o titular ou terceiro podem satisfazer a obrigação.

E diferentemente do que estabelece o Código Civil de 2002 (CC/2002) em seu art. 322, no Direito Tributário, o pagamento da última prestação não forma presunção de que as anteriores foram satisfeitas, nos ditames do art. 158 do CTN.

A compensação é instituto processual que satisfaz o crédito quando duas pessoas são credores e devedores recíprocos, segundo art. 368 do CC/2002, devendo ser operada em caso de dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis, como prevê o art. 369 do mesmo código. Entretanto, a diferença entre o Direito Civil e o Direito Tributário, nesse caso, é que de acordo com a norma civilista a compensação poderá ser realizada imediatamente, sendo unicamente necessária a existência de dívidas

recíprocas. Por sua vez, a norma tributária determina ser indispensável a existência de lei que autorize tal extinção, conforme está previsto no art. 170 do CTN.

A transação é forma de extinção do crédito tributário, nesse caso, as partes fazem concessões recíprocas, segundo art. 171 do CTN. Entretanto, para que seja realizada é necessário o preenchimento de três requisitos, os quais são: estar prevista em lei, existir dúvidas com relação ao valor do crédito por ambas as partes da relação jurídico-tributária e concessões mútuas.

Já a remissão ocorre quando o sujeito ativo perdoa a dívida do sujeito passivo. Nesse instituto, o despacho que o concede não forma direito adquirido, segundo o art. 172, parágrafo único do CTN, devendo ser fundamentado e perdendo o valor total ou parcial do débito, no sentido do caput do referido artigo. A autoridade administrativa pode levar em consideração fatores como a situação econômica, erros escusáveis praticados pelo sujeito passivo, o valor do crédito tributário, as condições de equidade do caso, bem como as particularidades da região do sujeito ativo.

A prescrição e a decadência extinguem o crédito tributário quando a Fazenda Pública permanece inerte. No caso da decadência, o Fisco deixa de efetuar o lançamento do crédito, na forma do art. 173 do CTN. Já na prescrição, o sujeito passivo fica impedido de executar o débito, devido ao fato de ter permanecido inerte por 5 anos após o lançamento definitivo, segundo o art. 174 do CTN.

A Conversão do depósito em renda é o tipo de extinção que ocorre após a suspensão do crédito tributário, feita através do depósito do montante integral, nos ditames do art. 151, II do CTN. Nesse caso, após decisão desfavorável à parte passiva no processo, o valor depositado como garantia é convertido em favor da Fazenda Pública para satisfação da dívida.

A homologação do pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo também extingue o crédito tributário, conforme dispõe o art. 150, § 1º do CTN.

Já a consignação em pagamento, prevista no art. 164 do CTN, é o instituto através da qual o sujeito passivo se propõe a pagar, entretanto, o Fisco recusa o recebimento ou duas entidades fazem cobrança do mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador. Nesse caso, instaurado o processo, o juiz irá determinar a quem é devido o tributo ou o valor correto que deve ser pago, por fim, extinguindo o crédito. Entretanto, para que haja a extinção o juiz deverá julgar a ação procedente, pois caso o magistrado entenda que o valor depositado é inferior ao devido, determinará o depósito

da diferença, acrescido dos juros de mora, além das penalidades que puderem ser aplicadas.

Diferentemente do que ocorre com o depósito do montante integral, causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na consignação o sujeito passivo não busca discutir a dívida em si, tendo ciência de que o débito deve ser pago, entretanto, encontra empecilhos para satisfazê-lo, como bem ensina Cláudio Borba (2015).

Em caso de decisão administrativa irreformável, na forma do art. 156, IX, do CTN, a extinção ocorrerá devido ao fato de que a própria autoridade administrativa entende que o contribuinte está com a razão, reconhecendo que o crédito não é devido.

A decisão judicial passada em julgado quando favorável ao sujeito passivo extingue o crédito tributário, pois em sede de processo judicial, restou decidido que o tributo é indevido. É o que preceitua o do art. 156, X, do CTN.

Já a dação em pagamento em bens imóveis, art. 156, XI, do CTN, ocorre quando o contribuinte oferece um imóvel para liquidar a dívida.

Vale ressaltar, que no julgamento da ADI 1.917-DF no ano de 2007, o STF firmou entendimento de que as unidades federadas possuem liberdade para tratar da forma de quitação de seu crédito tributário. Portanto, o Supremo entende que não é vedada a dação em pagamento de bens móveis, a partir da ADI 1.917, bem como no julgamento da Medida Cautelar 2.405. Todavia, em se tratando de hipóteses de bens e serviços que exigem processo licitatório, determinou que deverá estar previsto em lei local a dispensa de licitação nessa situação, visando o respeito ao princípio licitatório.

2.1.4 Hipóteses de exclusão do crédito tributário

São a isenção e a anistia, institutos que evitam a constituição do crédito tributário por meio do lançamento. Portanto, ocorre o fato gerador, o surgimento da obrigação tributária, entretanto o crédito não surge posteriormente, segundo o art. 175 do CTN.

A isenção é a dispensa do pagamento, decorrente de previsão legal que especifica os requisitos para que seja implementada, o tributo em que será aplicada e o prazo de duração, nos termos do art. 176 do CTN. Entretanto, há exceção, tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 (CF/88) determina em seu art. 155, § 2º, XII, g, que a isenção do ICMS devem ser concedidas e revogadas por meio de convênios.

A anistia está prevista nos arts. 180 a 182 do CTN e é o perdão, concedido através de lei, às penalidades pecuniárias anteriores ao lançamento. Portanto, impede a constituição da penalidade. Insta salientar que os fatos devem ser anteriores à lei que concede tal benefício.

2.1.5 Garantias e Privilégios do Crédito Tributário

As garantias do crédito tributário são medidas que asseguram à Fazenda Pública o recebimento de seus créditos de natureza tributária, são as condições que garantem estabilidade, segurança, comodidade ou regularidade a esse tipo de crédito, nos dizeres de Celso Cordeiro Machado (1984).

O rol trazido pelo CTN é tido como exemplificativo, devido ao fato do próprio art. 183 explicitar que lei pode criar novas garantias ao crédito tributário.

Portanto, a Fazenda Pública possui numerosas garantias para receber o crédito tributário, tendo em vista que, segundo o art.184 do CTN, responde pelo débito a totalidade dos bens do contribuinte, mesmo que esse patrimônio esteja gravado com cláusula de impenhorabilidade ou ônus real. Entretanto, a legislação assegurou situações em que os bens do contribuinte são absolutamente impenhoráveis, isto posto, não podem ser objeto de constrição para o pagamento de dívida tributária.

Nos ditames do art. 833 do CPC/2015, bens absolutamente impenhoráveis são os inalienáveis e os declarados não sujeitos à execução, por ato voluntário; os bens móveis, pertences e utilidades domésticas que compõem a residência do devedor, exceto se forem de elevado valor, de modo que ultrapasse as necessidades comuns de um padrão de vida mediano; as vestes e pertences de uso pessoal do devedor, ressalvados os casos de elevado valor das peças; vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlio e montepios, assim como quantias dadas por terceiros ao devedor com o objetivo de prover o sustento da família do sujeito passivo do crédito tributário, como também os ganhos de trabalhador autônomo e profissional liberal; os livros, as máquinas, as ferramentas, instrumentos ou utensílios, assim como bens móveis que sirvam para o exercício da profissão do sujeito passivo; seguro de vida; materiais destinados a obras em andamento, exceto se a obra for penhorada; a pequena propriedade rural em que a família do devedor trabalha; recursos públicos advindos de instituições privadas que devem ser aplicados em educação, assistência social ou saúde; valor disponível em

caderneta de poupança até o limite de 40 salários-mínimos; recursos públicos de fundo partidário que foram recebidos por partido político; assim como os créditos advindos da alienação de imóveis em regime de incorporação imobiliária que estão vinculados à execução da obra.

Entretanto, em contrário ao que traz o art. 184 do CTN não admite a possibilidade de ser tido como absolutamente impenhorável o bem que o sujeito passivo declare não sujeito à execução, portanto, seguindo a premissa de que lei especial prevalece em caso de contrariedade com lei geral, o Direito Tributário faz prevalecer o entendimento que a simples declaração do sujeito passivo não impede que o bem seja objeto de penhora para o pagamento de dívida de natureza tributária, de acordo com os ensinamentos de Eduardo Sabbag (2013).

Insta salientar que a lei 8.009/90, que dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família, traz ressalvas quanto a essa questão de impenhorabilidade para satisfação do crédito tributário, tendo em vista que prescreve, em seu art. 3º inciso IV, que se o objetivo da execução fiscal é satisfazer dívida em função do próprio imóvel, seja em decorrência de impostos prediais ou territoriais, taxas ou contribuições, a impenhorabilidade não será oponível.

Nesse sentido, caso o tributo seja relacionado ao próprio bem familiar, poderá ocorrer à penhora para assegurar o pagamento do débito tributário.

Resta evidente, desde já, o desequilíbrio entre a Fazenda Pública e o contribuinte, haja vista que às garantias e os privilégios são destinados apenas ao Fisco, exterminando a equidade de forças entre as partes da relação jurídico-tributária. Dessarte, o patrimônio do sujeito passivo fica quase integralmente disponível ao Estado, constituindo, assim, uma universalização patrimonial para captação do crédito tributário (SABBAG, 2013).

Em caso do sujeito passivo dilapidar seu patrimônio, sem reservar bens suficientes ao pagamento da dívida tributária, mesmo após estar regularmente inscrito em dívida ativa, o ato de alienar ou onerar bens ou rendas será tido como fraudulento, segundo o que prevê o art. 185 do CTN.

Vale frisar que, antes da Lei Complementar nº 118/2005, existia uma interpretação de que a presunção de fraude só surgiria após a citação do contribuinte em processo de execução fiscal, deixando margem para que o intuito fraudulento fosse praticado pelos contribuintes que tomassem conhecimento de futura execução fiscal antes da citação. A nova redação do art. 185 do CTN veio para favorecer a Fazenda

Pública, determinando que a presunção de fraude surgirá após a inscrição em dívida ativa.

Todavia, em caso de créditos não tributários, a súmula 375 do STJ estabelece que a fraude à execução só restará configurada se houver registro da penhora dos bens alienados ou estiver devidamente comprovada a má-fé de terceiro adquirente, portanto, caso um terceiro, mesmo que de boa-fé, adquira um bem de contribuinte inscrito em dívida ativa, o qual não possui patrimônio para honrar o débito tributário, perderá o bem, pois estará caracterizada uma alienação fraudulenta.

Com o objetivo de favorecer ainda mais a Fazenda Pública, o legislador incluiu o art. 185-A no CTN, trazendo a possibilidade de o juiz comunicar aos cartórios e instituições financeiras, visando o bloqueio de bens e direitos do contribuinte até o valor correspondente à dívida tributária, sendo vedado o bloqueio de valor superior.

As preferências ou privilégios do crédito tributário trazem o status ocupado pelo crédito tributário quando comparado com os demais créditos. Cumpre ressaltar que o privilégio do crédito tributário é significativo, porém não absoluto, conforme ensina Sabbag (2013).

O legislador trouxe para o CTN a previsão de casos de existir cobranças múltiplas a um mesmo devedor, determinando em seu art. 186 caput que, o crédito tributário tem preferência diante de qualquer outro crédito, exceto de natureza trabalhista e de acidente de trabalho. Nesse sentido, primeiramente deve ser efetuado pagamentos relativos às férias, décimo terceiro salário, aviso prévio, dentre outros valores decorrentes da relação de trabalho não adimplidos pelo contribuinte, assim como os créditos acidentários de natureza trabalhista. Posteriormente, o direcionamento ao pagamento do crédito tributário.

Vale ressaltar que, segundo Ruy Barbosa Nogueira (1995), resta evidente a influência da justiça social na ressalva trazida pelo caput do art. 186 do CNT, tendo em vista que o Estado dá preferência ao crédito que resulta da relação de emprego, apesar do seu interesse fiscal.

Já em caso específico de falência, segundo previsão do art. 186 parágrafo único, a situação muda, devido ao fato de que foi imposta uma ordem de preferência para satisfação dos créditos. Os créditos extraconcursais, as importâncias passíveis de restituição previstas nos termos da lei falimentar, os créditos com garantia real condizentes ao valor do bem gravado tem preferência de satisfação.

Primeiramente, deve ocorrer o pagamento dos créditos extraconcursais, segundo o art. 188 do CTN, estes são os surgidos no curso do processo de falência, são as despesas com a massa falida, com o administrador judicial, e os demais gastos surgidos nessa fase. Portanto, os créditos classificados como extraconcursais preferem até mesmo aos de natureza trabalhista.

Após será realizado o pagamento dos créditos trabalhistas e decorrentes de acidente de trabalho, tendo em vista seu caráter alimentício.

Posteriormente, deve ser satisfeito o crédito gravado com garantia real até o limite do valor do bem, conforme dispõe o parágrafo único do art. 186 do CNT.

Só então ocorrerá o pagamento dos créditos tributários, entretanto as multas tributárias não estão incluídas neste grau de preferência, trata-se apenas do valor principal, tendo em vista que as multas só preferem aos créditos subordinados, ocupando o 9º lugar, segundo a Lei Falimentar nº 11.101/2005 em seu art. 183.

Insta frisar que a dívida tributária não precisa entrar na concorrência de credores ou ser habilitada em inventário, arrolamento, recuperação judicial, concordata ou falência, devido à própria previsão do art. 187 do CTN.

Todavia, a possibilidade de ocorrer concurso de credores somente restará configurada entre pessoas jurídicas de direito público, sendo determinada a ordem de pagamento primeiro a União, depois aos Estados, Distrito Federal e Territórios, de forma conjunta e pró rata, e só então aos municípios, também de forma conjunta e pró rata.

Josiane Minardi (2017) entende que tal previsão legal viola o Princípio do Federalismo e da Isonomia, por prescrever preferência da União em detrimento dos demais Entes da federação. Todavia, em sentido contrário, o STF editou a Súmula nº 563 determinando que o art. 187 do CTN é compatível com o dispositivo que prevê tais princípios, art. 9, I da Constituição Federal. Portanto, a ordem de preferência é reconhecida como constitucional pelo guardião da constituição e aplicada nos dias atuais.

Vale frisar que os créditos tributários relativos ao INSS foram equiparados aos créditos da União, portanto, têm preferência em relação aos créditos dos Estados e Municípios, segundo o art. 51 da Lei nº 8.212/1991.

Para que os créditos tributários sejam dados como extintos, o falido deve apresentar certidões negativas de débitos de todos os tributos, visando constituir prova de quitação de todos os tributos, nos ditames dos arts. 192 e 193 do CTN.

Portanto, na sentença de partilha ou adjudicação ou para celebrar contratos com a Fazenda Pública, deverá restar comprovada a quitação de todos os tributos.

2.2 Créditos Não-Tributários

Os créditos não-tributários são os que não advém da cobrança de tributos, portanto, não tem como causa a ação estatal, garantida pela CF/88, de exigir o pagamento de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições ou multas tributárias. Surgem a partir de outras relações estabelecidas entre o cidadão e o Poder Público, como multas de trânsito, indenizações por danos contra o Poder Público, multas do PROCON, preços públicos, aluguéis, dentre outros.

O art. 39, §2º da Lei nº 4.3320/1964 explicita bem os créditos entendidos como não tributários, mas que compõem a Dívida Ativa do Poder Público.

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 20.12.1979).

[...]

§2º - Dívida ativa tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e dívida ativa não tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações de moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (BRASIL, 1964)

Portanto, por exclusão, todo crédito que não está dentro do conceito de tributo definido pelo CTN, em seu art. 3º, deve ser entendido como crédito não-tributário.

Vale frisar, que com relação aos empréstimos compulsórios e as contribuições especiais a CF/88 atribuiu a condição de tributo, nesse sentido, quanto a essas espécies, definidas como tributárias, o disposto na lei não prevalece.

O objeto de uma execução é o título, seja ele judicial ou extrajudicial, devendo ser líquido, certo e exigível, portanto precisa ter valor estipulado, estar vencido e não ter sido pago.

Nesse caso, a defesa do devedor não será apresentada no bojo da execução, e sim em processo separado, chamado Embargos do Devedor. Desse modo, apenas o fato da defesa não ser apresentada dentro do próprio processo de execução não significa violação ao princípio do contraditório, nos ensinamentos de Humberto Theodoro Junior (2016).

Para a satisfação de débitos onde o juiz reconheceu ao credor a existência e validade do crédito deverá ser instaurada a fase de cumprimento de sentença, nos dizeres de Humberto Theodoro Junior (2016), será o ato em que o juiz se utiliza de atos e procedimentos do processo de execução para que a sentença seja cumprida, entretanto, não há surgimento de nova relação processual, portanto, no lugar de receber citação para responder em processo de execução, o sujeito passivo recebe mandado para adimplir com a prestação descrita na sentença, diferentemente do que acontece no processo de execução de título executivo extrajudicial.

2.2.1 Do Processo de Execução de Título Extrajudicial

Existem diversas formas de execução, a variedade se dá de acordo com a natureza da prestação prevista no título executivo extrajudicial. A divisão ocorre em execução para entrega de coisa certa, para entrega de coisa incerta, das obrigações de fazer e não fazer, por quantia certa, contra a Fazenda Pública ou de prestações alimentícias.

Para Humberto Theodoro (2016) o processo de execução é considerado um método de realização das obrigações através da interferência dos órgãos judiciais, que compelem o devedor a realizar a prestação a que se obrigou.

Para que a execução seja frutífera ao credor, o CPC/2015 estabelece expressamente condições, as chamadas condições da ação, que são a legitimidade das partes e o interesse de agir. Nesse sentido, o credor deve possuir o título executivo extrajudicial e a obrigação prevista deve ser exigível, portanto, é no título que está explícito o preenchimento das condições da ação executiva, nos dizeres de Humberto Theodoro Junior (2016).

Percebe-se, também, indispensável à presença dos requisitos ao título executivo previstos no CPC/2015, a certeza, a liquidez e a exigibilidade, segundo o art. 783 do mencionado dispositivo.

A partir de então, o órgão judicial terá elementos suficientes que corroboram a necessidade do posicionamento judicial para satisfação do débito.

Para que o credor de título executivo extrajudicial tenha seu crédito satisfeito é necessária a instauração de uma relação processual chamada ação de execução. Entretanto, caso o credor anteveja que o devedor buscará discutir a exigibilidade do crédito, o caminho mais acertado ao credor seria a propositura da ação ordinária de cobrança, tendo em vista que a simples existência de um título executivo extrajudicial não significa que o crédito não pode ser discutido na via judicial, pelo contrário, caso o devedor demonstre iliquidez ou falta de outro requisito legal ao título a execução seria negada pelo Poder Judiciário de plano.

2.2.1.1 Execução Para Entrega de Coisa

Essa especificidade de execução abrange as obrigações de dar, prestar e restituir. Será destinada aos casos em que o devedor deveria ter realizado a entrega, de algo que não era seu, ao credor, nos dizeres de Humberto Theodoro Junior. Porém, a coisa a ser entregue pode não estar individuada, e nesse caso, quando a coisa for incerta, deverá passar por um processo de individualização de gênero e quantidade.

Insta ressaltar que, o juiz ou o próprio título executivo extrajudicial pode prever a cominação de multa diária em caso de atraso ao cumprimento da obrigação de entregar a coisa. Portanto, segundo Humberto Theodoro Junior, o valor que constar no mandado executivo deve ser o que o juiz fixar, mesmo que diverso do previsto no título executivo extrajudicial.

2.2.1.2 Execução das Obrigações de Fazer ou Não Fazer

Nesse cenário, o objeto da obrigação é o comportamento do devedor, de praticar ou não determinado ato. Tornou-se necessário que a doutrina fizesse a classificação desse tipo de obrigação em fungíveis e infungíveis, sendo Humberto Theodoro Junior (2016), fungíveis são as obrigações que podem ser executadas por terceiro, portanto, mesmo que o devedor não queira adimplir, pode-se utilizar os serviços de terceiros e atribuir ao sujeito passivo o pagamento.

Entretanto, caso a natureza da obrigação seja infungível, não podendo ser realizada por nenhuma outra pessoa da forma e qualidade contratada, deverá ocorrer à conversão da prestação em perdas e danos, nos ditames do art. 247 do Código Civil.

Contudo, o legislador do CPC trouxe, em seu art. 536, a possibilidade do juiz determinar medidas necessárias à satisfação do crédito, quando o devedor se recusa a efetuar o pagamento, mesmo após determinação judicial. A imposição de multa, busca e apreensão, remoção de pessoas ou coisas, desfazimento de obras e o impedimento de atividades nocivas são meios pelo qual o juiz pode compelir o devedor a satisfazer o crédito.

2.2.1.3 Execução Por Quantia Certa

Será o caso em que a obrigação é de pagar determinada importância em dinheiro, valor monetário. Assim como, se a obrigação que é de fazer ou não fazer, ou ainda de entregar determinada coisa, tornar-se impossível, o resultado será as perdas e danos, que implica em quantia monetária, nos dizeres de Humberto Theodoro Junior (2016).

Ainda seguindo os ensinamentos de Humberto Theodoro, caso o devedor seja solvente, haverá a penhora exclusivamente dos bens suficientes à satisfação da dívida, no sentido dos arts. 824 a 909 do CPC/2015. Por outro lado, caso haja insolvência do devedor, surgirá o processo de falência, onde ocorrerá uma arrecadação geral dos bens penhoráveis do devedor e habilitação dos credores, para que então o concurso de credores seja realizado e a satisfação das obrigações se dê na ordem da previsão do CPC/2015.

2.2.1.4 Execução contra a Fazenda Pública

A constituição prevê expressamente, em seu art. 100, que a única forma de receber créditos perante a Fazenda Pública é por meio de precatórios, em ordem cronológica de apresentação, exceto em caso de crédito de natureza alimentícia. Portanto, não é possível a prática de atos expropriatórios ou penhora dos bens públicos para adimplemento de obrigações contraídas pelo Estado.

O credor que possui título executivo extrajudicial contra a Fazenda Pública deverá ajuizar a execução, onde o Ente Público será citado para apresentar defesa.

Caso não oponha defesa ou transite em julgado decisão que rejeitou os embargos, deverá ser expedido precatório ou requisição de pequeno valor em favor do credor, segundo o art. 910 do CPC/2015 e seus parágrafos.

Entretanto, o legislador atribuiu uma diferenciação ao Ente Público, quando comparado ao tratamento dado ao particular, pois a matéria de defesa possível de ser arguida nos embargos à execução é ampliada, abrangendo as matérias suscetíveis em processo de conhecimento, no sentido do §3º do art. 910 do mencionado dispositivo legal.

2.2.2 Do Cumprimento de Sentença

É tida como a execução de título executivo judicial, que é a sentença proferida pelo juiz em fase de conhecimento, a qual assegurou a existência do débito.

O CPC/2015 aboliu o processo de execução de sentença anteriormente previsto no CPC/1973, tendo como objetivo a economia processual. Nos ensinamentos de Humberto Theodoro Junior (2016), a expressão cumprimento de sentença não abarca somente a sentença em sentido estrito, como também as decisões interlocutórias que reconhecem a exigibilidade de obrigações. É tido como incidente processual, pois não há o surgimento de um novo processo para realização da execução. Todavia, é necessário que o exequente faça o requerimento para início da fase de cumprimento, no sentido do art. 513, §3º do CPC/2015.

Insta salientar que o referido diploma legal continuou assegurando a possibilidade do exequente desistir da execução como um todo ou de algum ato expropriatório, no sentido do art. 775.

Com o início da fase de cumprimento de sentença, o devedor deverá ser intimado para realizar o pagamento da prestação, de acordo com a sentença proferida. E o art. 526 do CPC/2015 explicitou que o devedor poderá pagar o valor que entende devido antes mesmo de ser intimado para cumprimento de sentença.

2.2.3 Da oposição à execução forçada

Embasado no princípio do contraditório e da ampla defesa, o sujeito passivo de uma execução tem ao seu dispor a possibilidade de apresentar sua matéria de defesa, por achar indevido o processo que está sendo movido contra ele.

2.2.3.1 Embargos à execução

É o meio de defesa do devedor no processo de execução. Segundo Humberto Theodoro (2016), possui natureza jurídica de ação de cognição incidental de caráter constitutivo, pois visa desconstituir relação jurídica líquida e certa assegurada no título executivo, nesse novo processo, o devedor ocupa a posição de autor da ação.

Em caso de litisconsórcio passivo, a ação de cada devedor é particular, de forma que um não precisa da anuência ou apoio dos demais devedores para propor. No sentido do art. 286 do CPC/2015, esta nova ação possui distribuição, registro e autuação próprios, entretanto deverá ser distribuída por dependência, devendo ser instruído com cópias do processo de execução, segundo art. 914 § 1º do CPC/2015.

Nesse sentido, o artigo mencionado, em seu § 4º determina que caso seja conferido aos embargos de um dos devedores o efeito suspensivo, não implica em suspensão da execução contra os demais codevedores que não embargaram em caso do fundamento da suspensão ser exclusivo do embargante.

O art. 919 do mencionado dispositivo determina que os embargos não possuem efeito suspensivo, portanto, não impedem o prosseguimento dos atos executivos. Todavia, o § 1º do mesmo artigo assegura que o juiz poderá conferir o efeito suspensivo, no caso concreto, caso estejam presentes os requisitos para tutela provisória, seja de urgência ou emergência.

Nesse caso, os fundamentos devem ser verossímeis, com possibilidade de êxito, e o prosseguimento da ação gere risco de dano grave ao executado. Já o requisito da tutela de evidência se configura pelo estabelecido no art. 311, incisos II e IV, as alegações devem ser passíveis de comprovação documental, além da existência de tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou súmula vinculante. Assim como, a petição inicial deverá ser instruída com documentos que comprovem o direito do embargante, quando o credor não apresenta prova capaz de gerar dúvida.

Insta salientar que em caso de julgamento favorável ao embargante, no sentido do art. 903 do CPC, tendo ocorrido alienação judicial, o executado deverá ser indenizado pelos valores correspondentes aos bens expropriados indevidamente.

A grande inovação trazida pelo CPC/2015, e uma das vias de discussão do presente trabalho, encontra-se no art. 914 do referido diploma legal. A desnecessidade

de o executado apresentar garantia de juízo para embargar a execução, seja por meio de penhora, depósito ou caução, veio expressa no mencionado artigo.

Tal previsão legal ampliou a possibilidade de pessoas que figurem no polo passivo da execução possam apresentar defesa independente do dispêndio de qualquer quantia. Resta visível a efetivação do princípio do acesso à justiça, tendo em vista que a ação de embargos à execução é o meio mais completo para defesa do executado, devido à possibilidade de dilação probatória, no sentido dos ensinamentos de Humberto Theodoro Junior (2016).

2.2.3.2 Exceção de pré-executividade (EPE)

Também chamada pela doutrina de objeção de pré-executividade, é uma das formas de defesa do devedor contra o processo de execução. Segundo Humberto Theodoro Junior (2016), este instituto processual deverá ser usado quando o título executivo não possui os requisitos necessários à ação ou o meio para obtenção da tutela jurisdicional é inadequado.

Será o meio utilizado sempre que a defesa fizer referência a matérias de ordem pública ou ligadas às condições e pressupostos da ação. Vale salientar que não há necessidade de penhora ou depósito para apresentação da EPE, além do que, no sentido dos ensinamentos do doutrinador mencionado acima, pode ser utilizada tanto para execução fundada em título executivo extrajudicial, como para sentença. Entretanto, se o caso demandar dilação probatória, o meio adequado será os embargos à execução, no sentido do acórdão proferido pelo relator Ministro Luiz Fux

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM SUSCITADA PELO DIRETOR DE MARKETING DA EMPRESA EXECUTADA. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. EXISTÊNCIA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.

A utilização da exceção de, em sede de execução fiscal, em face do que dispõe o art. 16 da Lei nº 6.830/80, somente deve ser admitida em hipóteses restritas, quando a demonstração do equívoco do processo executivo possa ser levada a efeito de plano pelo executado, prescindindo de produção de prova. Do contrário, abre-se-lhe, apenas, a via dos embargos à execução.” (STJ, 1ª T., REsp 80.4295/MG, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, ac. 20.06.2006, DJU 18.09.2006, p.285).

Em decorrência das inovações trazidas pelo CPC/2015, o campo de aplicação da EPE ficou restrito, tendo em vista a desnecessidade da garantia de juízo para embargar à execução, trazida no art. 919 do referido diploma. Além da impossibilidade de dilação probatória, explicitada no trecho do acórdão acima.

2.2.3.3 Parcelamento Judicial do Crédito

O caput do art. 916 do CPC/2015 regulamenta os requisitos para obtenção do parcelamento de uma dívida. Nesse sentido, determina que o executado deverá pagar 30% do valor da execução, acrescido de honorários advocatícios e custas, no prazo de para apresentação de embargos, que segundo o art. 915 da mesma lei, é de 15 dias, para que tenha a possibilidade de pagar o restante em até 6 meses, além do acréscimo de 1% de juros ao mês.

Percebe-se que a vantagem deste instituto para os credores de título extrajudicial é a possibilidade de recebimento de parte do valor de seu crédito mais rapidamente, além de evitar a procrastinação da ação de execução. Entretanto, já quanto a título executivo judicial, não se justifica, tendo em vista que, nos dizeres de Humberto Theodoro Junior (2016), o cumprimento de sentença ocorre em breve espaço de tempo. Além da previsão expressa de que não cabe parcelamento ao cumprimento de sentença, no §7º do art. 916 do CPC/2015.

2.2.3.4 Embargos de Terceiro

É a defesa utilizada por pessoa estranha ao processo de execução, mas que tem seu patrimônio atingido pelo débito. Nesse contexto, pode ser apresentado de forma repressiva ou preventiva, como dispõe o art. 674 do CPC/2015.

É ação autônoma, tendo em vista o art. 676 do referido diploma, que determina autuação em apartado, entretanto com distribuição feita por dependência.

Insta frisar que o objetivo do legislador é impedir que pessoas alheias ao processo de execução percam seus bens, facultando um meio de defesa para quem não é o sujeito passivo da execução, mas está sendo prejudicado por ela.

3 MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal é regida por lei específica, Lei nº 6.830/1980, chamada Lei de Execuções Fiscais (LEF), que regula a cobrança da dívida ativa da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, seja ela tributária ou não, na forma do art. 1º do referido diploma normativo.

Após a inscrição em dívida ativa de quaisquer valores, incluindo os de natureza tributária, e com a constituição da Certidão de Dívida Ativa (CDA), cujo órgão competente para apurar e inscrever em Dívida Ativa é a Procuradoria da Fazenda Nacional, o título executivo extrajudicial nascerá e gozará de certeza e liquidez, conforme dispõe o art. 3º da LEF.

Entretanto, apesar da presunção de certeza e liquidez da CDA, cujo credor é a Fazenda Pública, nada impede que o executado apresente oposição ao referido título, corroborando os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A proposição da execução fiscal poderá ser contra o devedor, fiador, espólio ou massa falida, o responsável legal por dívidas de pessoas físicas ou jurídicas, bem como os sucessores a qualquer título, a depender do caso concreto, de acordo com o art. 4º da LEF.

Consolidada a dívida, através da CDA, o executado será citado para pagar a dívida ou garantir a execução em 5 dias, como dispõe a Lei (art. 8º). Caso o sujeito passivo não realize os atos determinados pela lei, poderá apresentar defesa contra a execução que está sendo movida em seu desfavor, para discutir o cabimento da cobrança. Tendo em vista, que no decorrer do processo a presunção de certeza e liquidez poderá ser afastada, se for o caso. Bem como tem a opção de permanecer inerte, devendo então suportar as consequências estabelecidas pela LEF.

3.1 Mandado de Segurança

O dispositivo que prevê o cabimento do mandado de segurança está na CF/88, art. 5º, inciso LXIX, determinando que tal instituto seja concedido para proteção de direito líquido e certo, quando não é cabível *habeas corpus* ou *habeas data*, em caso de ilegalidade ou abuso de poder cometida por agente do Poder Público no exercício de sua função.

Direito líquido e certo é entendido como incontestável, nos ensinamentos de Josiane Minardi (2017). No mesmo sentido, os fatos devem ser apresentados de forma incontroversa e com prova documental, pois, não é cabível a prova testemunhal, que são próprias de ações que permitem a dilação probatória, o que não é o caso do instituto processual tratado nesse momento.

O mandado de segurança é um meio de o particular proteger todo e qualquer direito, desde que, líquido e certo, contra o Poder Público. Nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2009), a certeza e a liquidez do título denotam a inexistência de fatos controversos, e como o rito do mandado de segurança é mais célere e simples, não há possibilidade de dilação probatória, portanto, quando a defesa visar ir de encontro à narração da petição inicial, o meio mais correto não será o mandado de segurança.

As formas do mandado de segurança são a individual ou a coletiva, assim como a preventiva ou repressiva. O art. 23 da Lei nº 12.016/2009 e a Súmula 632 do STF determinam o prazo de 120 dias para que o mandado de segurança de natureza repressiva seja impetrado, contados do momento em que o impetrante teve ciência do ato coator.

Nesse sentido, é evidente a restrição da matéria que pode ser tratada através do mandado de segurança, conseqüentemente, vislumbra-se um meio de defesa específico que precisa cumprir os requisitos, listados a cima, determinados pela Lei 12.016/2009 e pela Súmula 632 do STF.

Segundo Josiane Minardi (2017), a forma preventiva será quando houver situação concreta e objetiva que indique direito líquido e certo ou iminente lesão.

No mesmo sentido, a seguinte ementa de decisão do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. VIABILIDADE, PORQUANTO CARACTERIZADO O JUSTO RECEIO. ISS. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DESEMPENHADA NA LISTA DE SERVIÇOS. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

"Com o advento de nova legislação alterando os critérios para a cobrança do tributo, é de se presumir que, em vista da estrita legalidade tributária, a autoridade fiscal cumprirá a lei. Com lastro nesse fato, é inegável o cabimento do mandado de segurança preventivo para obstar ação concreta do agente arrecadador, afastada, por conseguinte, a alegada impetração contra lei em tese" (REsp 207.270/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de

20.9.2004; REsp 619.889/BA, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 26.2.2007).

[...]

Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp nº 1454169/RJ. Rel. Ministro Mauro Campbell, Segunda Turma, julgado em 12/08/2014, DJe de 19/08/2014).

O mandado de segurança contra lei em tese não é admitido, devido à Súmula 266 do STF, todavia, a ação em tela é referente ao ato que viria a ser praticado pela autoridade administrativa.

Vale salientar que a própria Lei nº 12.016/2009 determina casos de não cabimento do mandado de segurança, em seu art. 5º, que são quando houver a possibilidade de uso de recurso administrativo com efeito suspensivo, decisão judicial que cabe efeito suspensivo ou decisão transitada em julgado.

3.2 Ação Anulatória de Débito Fiscal

É ação de conhecimento, regida pelo rito ordinário, que visa desfazer ato administrativo ilegal ou inconstitucional, bem como anular a aplicação de penalidades ao sujeito passivo.

A LEF determina, em seu art. 38, que, em caso de execução fiscal, a discussão judicial de Dívida Ativa deverá ser precedida de depósito preparatório do valor do débito, exceto em caso de mandado de segurança, ação de restituição ou a própria ação anulatória do ato declarativo da dívida.

Portanto, caso o contribuinte tenha sido inscrito em dívida ativa, poderá apresentar ação anulatória antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal, ou mesmo após, sem a necessidade de garantia de juízo, segundo posicionamento do STJ, a seguir ementado:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. POSTERIOR AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. O atual entendimento do STJ é de que o ajuizamento de Execução Fiscal não obsta que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação. Precedentes: AgRgno REsp 822.491/RR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/3/2009; REsp 786.721/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 9.10.2006. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp nº 836.928/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/04/2016, DJe de 27/05/2016).

Segundo Josiane Minardi (2017), o motivo pelo qual o STJ vem admitindo a propositura da ação anulatória como meio de defesa do executado é que muitas vezes o sujeito passivo não pode utilizar os meios próprios da execução fiscal, os embargos do devedor e a exceção de pré-executividade (EPE).

Tendo em vista que para o recebimento dos embargos do devedor, a LEF, em seu art. 16, exige a garantia do juízo de execução. Já a EPE não permite a dilação probatória, bem como somente poderá suscitar matérias de ordem pública, como entende o STJ, na Súmula nº 393.

Portanto, caso o contribuinte não tenha condições de arcar com a garantia do juízo ou não busque discutir matéria de ordem pública, bem como precise de dilação probatória, não poderá utilizar-se dos meios de defesa próprios da execução fiscal, restando apenas à propositura da ação anulatória.

Nesse sentido, o STJ entende que as demandas deverão ser conexas, visando impedir que as decisões sejam conflitantes, corroborando a previsão do art. 55 do CPC/2015. Nesse contexto, veja-se:

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONEXÃO. JULGAMENTO SIMULTÂNEO. COMPETÊNCIA. Havendo conexão entre execução fiscal e ação anulatória de débito fiscal, impõe-se a reunião dos processos, de modo a evitar decisões conflitantes; espécie em que, ajuizada primeiro a execução fiscal, o respectivo juízo deve processar e julgar ambas as ações. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp nº 129.803/DF, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 06/08/2013, DJe de 15/08/2013).

A Súmula Vinculante nº 28 do STF, determina ser inconstitucional a exigência de depósito para admissibilidade de ação judicial que pretende discutir a exigibilidade do crédito tributário. Todavia, como o depósito é uma forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de acordo com a previsão do art. 151, II, do CTN, sua realização implica na suspensão de atos executivos, portanto, impede a constrição patrimonial no momento da discussão do débito.

O sujeito passivo também poderá cumular pedido de tutela provisória, onde então o juiz analisará o preenchimento dos requisitos previstos no art. 300 ou 311 do CPC/2015, visando à suspensão da exigibilidade do crédito.

Todavia, se a execução fiscal tiver sido ajuizada, só haverá a suspensão dos atos executivos caso o sujeito passivo preencha os requisitos do § 1º do art. 919 do

CPC/2015. Desse modo, além de cumprir os requisitos da tutela provisória, deverá garantir a execução por penhora, depósito ou caução suficientes, para que então consiga evitar que a execução fiscal prossiga. Nesse cenário, vale observar o posicionamento do STJ, que apesar de fazer referência do Código de Processo Civil de 1973, mas segundo Josiane Minardi (2017), por analogia persiste como entendimento firmado pelo STJ no CPC/2015:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO ANULATÓRIA. SIMPLES GARANTIA DA EXECUÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 739-A DO CPC/1973. ANÁLISE DA TUTELA ANTECIPADA. SÚMULA Nº 7/STJ. A jurisprudência desta Corte já se manifestou no sentido de que o oferecimento de penhora em execução fiscal não configura hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, mas tão somente da execução fiscal. Precedentes. A jurisprudência do STJ, consolidada no julgamento do REsp 1.272.827/PE, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, firmou entendimento de que o art. 739-A do CPC se aplica às execuções fiscais, e a atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor está condicionada ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia da execução; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e da ocorrência de grave dano de difícil ou incerta reparação para o prosseguimento da execução possa causar ao executado (*periculum in mora*). (AgRg no AREsp nº 792.065/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 05/11/2015, DJe de 16/11/2015).

Dessa forma, resta evidente que a exigência prevista no art. 919, §1º do CPC/2015 é cumulativa. Portanto, oferecer apenas a garantia de juízo ou preencher somente os requisitos da tutela provisória não é suficiente para evitar a possibilidade de constrição patrimonial, na execução fiscal que corre normalmente caso a exigibilidade não seja suspensa.

3.3 Exceção de Pré-executividade (EPE)

Têm-se a exceção de pré-executividade (EPE) como uma simples petição formulada no bojo do processo de execução, para arguir matérias conhecíveis de ofício e que não necessitam de dilação probatória, como previsto na Súmula nº 393 do STJ.

Apesar da inexistência de lei que preveja a possibilidade de apresentação da EPE, a doutrina e os tribunais entendem como meio legítimo de arguição de matéria

que podem ser conhecidas de ofício pelo juiz, que são as de ordem pública, as quais, por sua natureza, podem ser suscitadas em qualquer fase do processo, nos ensinamentos de Josiane Minardi (2017).

O parágrafo único do art. 803 do CPC/2015 determina que não há necessidade de propositura de embargos para suscitar nulidade na execução, podendo ser proferida pelo juiz de ofício ou a requerimento da parte. Portanto, tendo em vista os requisitos para admissibilidade dos embargos, a solução mais lógica para arguir matérias de nulidade é a EPE.

Nos dizeres de Paulo Cesar Conrado (2014), quando oferecida a exceção de pré-executividade, haverá, por parte do julgador, um prévio exercício de admissibilidade, onde ocorrerá a análise do enquadramento da matéria aos requisitos da EPE. Caso admitida, mas o mérito tenha sido rejeitado, não será possível o oferecimento dos embargos à execução fiscal sobre a mesma matéria, tendo em vista que a temática já foi resolvida. O referido doutrinador ensina que não há de se falar em coisa julgada propriamente dita, e sim de fenômeno análogo, visando atribuir segurança e estabilidade às decisões proferidas.

Assim, em caso de acolhimento da matéria trazida pela EPE, a consequência jurídica será a decretação da insubsistência do título executivo extrajudicial, bem como a sentença de extinção da execução fiscal, por ausência de requisito necessário ao título. Nesse sentido, competirá ao Poder Público a propositura de apelação, cabível para sentenças.

Em contrapartida, no entendimento de Paulo Cesar Conrado (2014), caso seja rejeitada a matéria da EPE, a decisão terá natureza interlocutória, de modo que o recurso cabível será o agravo de instrumento.

3.4 Embargos à Execução Fiscal

Também conhecidos como Embargos do devedor ou embargos do executado, os embargos à execução fiscal são ação autônoma, distribuída por dependência aos autos da execução fiscal. E constituem uma forma de resistência do devedor à pretensão do credor, que é receber o crédito suscitado.

No entendimento de Paulo César Conrado (2014), os embargos à Execução Fiscal propiciam ao executado o direito de ação, entretanto, o exercício de tal direito está condicionado à ação de execução por parte da Fazenda Pública. Portanto, o

direito do contribuinte só surgirá a partir da mobilização do estado para cobrança da dívida. Daí o entendimento de medida apropriada para oposição à execução fiscal.

O objetivo dos embargos do devedor é a desconstituição do título executivo extrajudicial, e por consequência a extinção da execução fiscal. Para tanto, o sujeito passivo deverá arguir toda a matéria útil à sua defesa, incluindo a prova documental ou até mesmo testemunhal, em acordo com o disposto no § 2º do art. 16 da LEF.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo (2002) abordou a temática ensinando que o pedido principal da inicial nos embargos à execução deve ser que o título seja considerado insubsistente, consequentemente resultando na extinção do processo executivo. A insubsistência pode ser referente à aspectos formais, como por exemplo o cerceamento do direito de defesa no processo administrativo, nesse caso surge o impedimento para constituição de novo crédito e propositura de nova execução fiscal referente ao mesmo crédito. Bem como referente à aspectos substanciais, a exemplo da inoccorrência do fato gerador do tributo ou até mesmo a invalidade da norma que o criou, todavia, nesse caso, o resultado seria apenas a extinção da execução, podendo o Fisco ajuizar novamente.

Portanto, ao sujeito passivo é mais vantajosa a declaração da inexistência da relação jurídica pelo juízo, tendo em vista que a Fazenda Pública não terá a possibilidade de exigir o mesmo crédito em juízo novamente.

3.4.1 Quanto à matéria

O legislador determinou, no §3º do artigo 16 da LEF, as restrições de abrangência da matéria tratada nos embargos do devedor, inadmitindo tratar da reconvenção, compensação e exceções, todavia, admitiu que a suspeição, incompetência e os impedimentos sejam tratados em sede de preliminar nos embargos.

Dessa forma, apesar das restrições expressas trazidas pela LEF, os embargos à execução fiscal configuram ação abrangente, quando se trata de diversidade de matéria a ser arguida, seja sob o aspecto formal ou aspectos substanciais do próprio título.

Insta salientar, por oportuno, que os tribunais seguem o mesmo entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que a compensação poderá ser

matéria tratada nos embargos à execução fiscal, em desacordo com a previsão legal, como evidencia a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA. POSSIBILIDADE. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA. TAXA SELIC. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA.

1. Em sede de embargos à execução, o requerimento para a produção de prova pericial apenas deve ser deferido quando aquela modalidade de prova se mostrar imprescindível ao deslinde da controvérsia, o que não ocorreu na espécie.
2. Diante do cancelamento, em sede administrativa, da CDA de nº. 43.3.05.000005-76, não é possível que o crédito nela inscrito seja objeto de execução.
3. O Superior Tribunal Justiça, quando do julgamento do REsp 1.000.343, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do CPC, consolidou o entendimento no sentido de que a compensação tributária 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.
4. Para tanto, deve o embargante, ao protocolar sua defesa, proceder à juntada de prova da realização efetiva do procedimento de compensação tributária, para que o juiz reconheça, de plano, a extinção do crédito tributário pela compensação nos termos do inciso II do art. 156 do CTN.
5. Na espécie, porém, não foram juntadas aos autos prova efetiva da realização da compensação tributária alegada pelo apelante, razão pela qual não merece acolhida a alegação de que o crédito executado estaria extinto por força da previsão do inciso II do art. 156 do CTN. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF-5 – AC: 200680000005388, Relator: Desembargador Federal Fernando Braga, Data de Publicação: 17/10/2013).

Resta perceptível que as determinações do §3º do artigo 16 da LEF não são absolutas, tendo em vista o entendimento do TRF-5 e do STJ quanto à possibilidade de produção de prova pericial, assim como a arguição de compensação como matéria de defesa, a depender do caso concreto, em sede de embargos do devedor.

3.4.2 Quanto à Garantia de Juízo

Apesar do oferecimento dos embargos do executado ser meio de defesa que possibilita a realização do princípio constitucional do contraditório, a LEF exige, no art. 16, § 1º, a garantia da execução como pressuposto de admissibilidade da referida ação.

Os meios facultados ao devedor para realizar a garantia do juízo estão disciplinados do art. 9º da LEF, e são, a penhora de bens do próprio devedor ou bens oferecidos por terceiros, desde que com o consentimento expresso do cônjuge, a carta de fiança ou seguro garantia, bem como o depósito integral.

É válido ressaltar que o CPC/2015, que em seu art. 914, determinou que a apresentação de embargos à execução não depende de garantia do juízo, além da clarividente violação do princípio do acesso à justiça, trazido pela CF/88 em seu art. 5º, XXXV, resultou em diversos posicionamentos da doutrina tributarista acerca da essencialidade da apresentação de garantia de juízo quando o assunto é execução fiscal, como bem suscita Josiane Minardi (2017).

Entretanto, o STJ segue no posicionamento de que há necessidade de garantia de juízo para embargos à execução fiscal, conforme se entende a partir do julgado a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES DA LEF SOBRE O CPC.

Discute-se nos autos a possibilidade de oposição de Embargos à Execução Fiscal sem garantia do juízo nos casos em que o devedor é hipossuficiente.

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" (REsp 1.272.827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 31.5.2013). Recurso Especial não provido. (STJ – Resp: 1676138 RJ 2017/0121701-5, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 05/09/2017, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/10/2017).

Portanto, em atenção ao formalismo previsto na Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), quanto à determinação de que lei geral não revoga lei especial, a disposição do CPC não poderá ser utilizada como fundamento para dispensa da garantia de juízo em sede de execução fiscal.

Vale frisar, que a situação não difere em casos em que o contribuinte é beneficiário da justiça gratuita. O STJ mantém o mesmo posicionamento, no sentido de que mesmo que a justiça entenda que o sujeito passivo é hipossuficiente, ou seja, pobre na forma da lei, deverá efetuar o pagamento da garantia de juízo para embargar, como decidiu no RESP nº 1437078/RS.

Todavia, a LEF é precisa ao determinar o prazo de 5 dias para pagar a dívida ou apresentar a garantia de juízo, de acordo com o art. 5º. Portanto, quando o intuito do contribuinte é contestar a preensão estatal na via judicial, a preocupação imediata é o depósito para a garantia de juízo.

Em contrapartida, caso o executado permaneça inerte, a Fazenda Pública poderá prosseguir com os atos executivos, buscando bens e direitos do contribuinte para que o débito seja satisfeito.

Caso o contribuinte apresente a quantia necessária para a garantia do juízo, é iniciada a contagem do prazo de 30 dias para o oferecimento dos embargos do devedor, com o marco inicial da contagem da intimação da penhora, juntada da prova de seguro garantia ou carta fiança bancária aos autos, ou ainda a partir da data de efetivação do depósito, tudo isso a depender da forma de garantia apresentada, conforme dispõe o art. 16 da LEF.

Vale frisar o posicionamento do STJ no sentido de que quando o executado for empresa, é possível a penhora do faturamento mensal, quando não forem localizados bens para garantir a satisfação do crédito. Todavia, o Tribunal entende que o percentual não poderá comprometer o exercício da atividade da empresa.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE VALORES DE CRÉDITOS FUTUROS RESULTANTES DE VENDAS EFETUADAS POR CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. FATURAMENTO DA EMPRESA. MEDIDA EXCEPCIONAL. SÚMULA 83/STJ. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTES. A penhora de faturamento da empresa só deve ocorrer em casos excepcionais, que devem ser avaliados pelo magistrado à luz das circunstâncias fáticas apresentadas no curso da Execução, e desde que tal constrição não afete o funcionamento da empresa. Incidência da Súmula 83/STJ. Na hipótese em exame, o Tribunal de origem consignou que "ausente a comprovação de que todos os outros meios para a localização de bens penhoráveis tenham sido esgotados, incabível o deferimento do pedido de penhora dos valores resultantes das vendas efetuadas pela executada via cartão de crédito e de débito". A alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem demanda novo exame do acervo fático-probatório, medida vedada em Recurso Especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. Agravo Regimental não

provido. (AgRg no AREsp nº 443.217/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25/03/2014), Dje de 15/04/2014).

Dessa forma, os rendimentos da pessoa jurídica de direito privado que está em débito com a Fazenda Pública poderão ser determinados pelo juízo para o pagamento da dívida, todavia, a retirada mensal deve ser arbitrada de forma razoável, e apenas mediante comprovação de utilização de todos os meios de localização de bens que possam ser penhorados.

3.4.3 Inércia do sujeito passivo e as consequências dela advindas

Um dos comportamentos do devedor, após ser citado no processo de execução fiscal, é permanecer inerte quanto ao pagamento da dívida ou garantia de juízo. Nessas circunstâncias, o CTN determina, em seu art. 185-A, que mesmo se não forem encontrados bens penhoráveis, o julgador deverá determinar a indisponibilidade de bens e direitos, comunicando os órgãos e entidades de registros de transferência de bens, visando o cumprimento do teor da ordem judicial.

Todavia, para decretação de indisponibilidade de bens e direitos, o STJ firmou entendimento de que devem ser observados três requisitos, que são, a regular citação do devedor, a ausência do pagamento ou de apresentação de bens à penhora no prazo previsto em lei, bem como que não sejam localizados bens penhoráveis após a realização das diligências feitas pela Fazenda. Eis o julgado:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS. ART. 185-A DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS NECESSÁRIAS À LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. IMPOSSIBILIDADE. A indisponibilidade de bens e direitos prevista no art. 185-A do CTN é medida extrema, que somente pode ser deferida mediante comprovação de esgotamento de diligências pelo credor ou pelo Juízo na busca de bens penhoráveis. Precedente. REsp1377507/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/11/2014, DJe02/12/2014. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp nº 1377507/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell, Segunda Turma, DJe 13/05/2015).

Nesse sentido, surgiu a Súmula nº 560 do STJ, determinando que a decretação de indisponibilidade de bens e direitos pressupõe o esaurimento das diligências para

encontrar bens penhoráveis. Definiu, também, as ações que caracterizam as diligências, que devem ser o pedido de constrição sobre ativos financeiros, assim como a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do devedor executado, como Detran ou Denatran. Portanto, em análise à referida Súmula, para que ocorra a indisponibilidade tratada, as diligências devem ser ineficazes.

3.4.4 Os efeitos suspensivos nos Embargos à Execução Fiscal

A mera apresentação de embargos à execução fiscal não gera efeito suspensivo, tendo em vista o que o art. 919 do CPC/2015 estabeleceu, de forma inequívoca, quanto ao processo de execução e o STJ entendeu como aplicável ao processo de execução fiscal.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. ART. 739-A, § 1º, DO CPC. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. Na linha da jurisprudência do STJ, consolidada no julgamento do Recurso Especial 1.272.827/PE, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, o art. 739-A do CPC aplica-se às execuções fiscais e a atribuição de efeito suspensivo aos Embargos do Devedor está condicionada ao cumprimento de três requisitos: apresentação da garantia da execução; verificação, pelo juiz, da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e da ocorrência de grave dano de difícil ou incerta reparação que o prosseguimento da execução possa causar ao executado (*periculum in mora*). [...] III. "A orientação adotada pela Corte de origem harmoniza-se com a jurisprudência desta Corte no sentido de que embargos do devedor poderão ser recebidos com efeito suspensivo somente se houver requerimento do embargante e, cumulativamente, estiverem preenchidos os seguintes requisitos: a) relevância da argumentação; b) grave dano de difícil ou incerta reparação; e c) garantia integral do juízo. Na hipótese vertente, a Instância a quo consignou que a embargante 'não comprovou serem relevantes os seus fundamentos para efeitos de suspensão do executivo fiscal, sequer que o prosseguimento dele teria o condão de causar dano de difícil ou incerta reparação'. Para se chegar à conclusão contrária a que chegou o Tribunal a quo, no tocante a concessão do efeito suspensivo aos embargos à execução, faz-se necessário incursionar no contexto fático-probatório da demanda, o que é inviável em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ" (STJ, AgRg no Ag 1.276.180/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/04/2010). IV. Agravo Regimental improvido. (AgRg no AREsp nº 377.572/PI, Rel.^a Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 08/04/2014).

Portanto, assim como a execução prevista no CPC/2015, em seu art. 919, especificadamente quanto aos requisitos previstos no §1º, para que o embargante alcance a suspensão da execução fiscal que está sendo movida em seu desfavor, deverá requerer ao juiz, que atribuirá à suspensão em caso de preenchimento dos requisitos de concessão de tutela provisória, bem como analisar se o juízo foi garantido por meio de penhora, depósito ou caução.

3.4.5 Prescrição intercorrente

Prescrição, no bojo da execução fiscal, é entendida como a perda do direito do exequente de exigir seu crédito, após sua constituição, pela via judicial. Ocorrerá prescrição intercorrente quando, após a citação do réu no processo de execução, surgir causa de interrupção do prazo prescricional. Após o referido prazo, a contagem é zerada, dilatando o tempo necessário para que a dívida esteja prescrita em razão da inércia do Fisco.

O Código Tributário Nacional determinou expressamente o prazo de 5 anos para prescrição do crédito fazendário, contados a partir da constituição definitiva do crédito tributário, nos termos do art. 174.

Insta salientar que em caso da ação não ser proposta na data correta em decorrência da morosidade de mecanismos inerentes à Justiça não há de se falar em prescrição, como bem determina a Súmula nº 106 do STJ.

Além dos 5 anos previstos no mencionado art. 174 do CTN, o STJ determinou, que em caso de não serem localizados bens do devedor para penhora, o juiz deverá suspender a execução por 1 ano, só então, caso o sujeito passivo continue sem bens, o processo deverá ser arquivado, na forma da Súmula 314.

Resta evidente o grande lapso temporal em favor da Fazenda Pública, tendo em vista que, como explanado, após a regular constituição do crédito, o Fisco terá 5 anos para propor a ação de execução. Após a propositura, configurada a inexistência de bens do devedor, haverá suspensão por mais um ano, vindo o sujeito passivo a permanecer hipossuficiente, o juiz determinará o arquivamento do processo. Mesmo assim, poderá vir a ser desarquivado dentro de mais 5 anos, caso o contribuinte venha a angariar bens, segundo o previsto no art. 40, §4º da LEF.

Portanto, caso a Fazenda Pública ajuíze nova execução fiscal após o prazo de 5 anos do arquivamento da primeira, a matéria a ser arguida em sede de embargos

deverá conter o pedido de extinção da relação tributária com base na prescrição intercorrente, pois o crédito perdeu sua condição de exigibilidade.

4 A GARANTIA PÉTREA DO ACESSO À JUSTIÇA E A EXIGÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO PARA ADMISSÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

O legislador da Constituição Federal de 1988 destinou o título II para especificar os direitos e garantias fundamentais, elencando no art. 5º os direitos e deveres individuais e coletivos. O princípio do acesso à justiça, também chamado princípio da inafastabilidade da jurisdição, está previsto no inciso XXXV do mencionado artigo.

Em contrapartida a previsão da necessidade de apresentação de garantia de juízo como condição de admissibilidade para que o executado possa embargar a execução fiscal movida em seu desfavor está no art. §1º do art. 16 da LEF.

4.1 O Acesso à Justiça como Direito Fundamental

As garantias surgiram com o objetivo de proteger e dar efetividade aos direitos fundamentais, todavia, em termos práticos, a diferença entre garantias e direitos é pouco nítida, tendo em vista que a garantia é instrumento para efetividade do direito, estando diretamente ligados.

4.1.1 Características dos Direitos Fundamentais

A diferenciação dos Direitos Fundamentais com relação aos demais direitos está em suas características peculiares. Segundo Marcelo Novelino (2014), a ligação direta entre os direitos fundamentais e a dignidade humana implica na característica da universalidade. No sentido literal da palavra, a universalidade garante que todos os cidadãos sejam titulares desses direitos, necessários para a convivência harmônica em sociedade.

A historicidade, nos dizeres do referido doutrinador, pode ser entendida como a possibilidade de mudança de sentido e conteúdo dos direitos fundamentais, de acordo com o decorrer do tempo e das mudanças sociais.

Em contrapartida, a inalienabilidade garante que tais direitos sejam indisponíveis, portanto, o cidadão não pode abrir mão, vender, trocar ou praticar qualquer tipo de ação que implique na perda. Vale ressaltar que a mencionada característica está atrelada diretamente à condição de imprescritibilidade e a irrenunciabilidade dos direitos fundamentais, corroborando o entendimento de que não

existem atitudes a serem tomadas pelo cidadão que o deixará sem a tutela desses direitos.

Por fim, são tidos como relativos, tendo em vista a limitação trazida na própria Carta Magna em seus demais dispositivos.

4.1.2 A eficácia dos Direitos Fundamentais

A doutrina classifica o estudo da eficácia dos direitos fundamentais trazidos pela CCF/88 em eficácia horizontal e vertical. Como leciona Marcelo Novelino (2014), a doutrina liberal clássica tem os direitos fundamentais como limitações ao exercício do poder estatal, quanto ao âmbito das relações entre o Estado e o particular, e por essa relação jurídica ser tida como hierarquizada utiliza-se a expressão eficácia vertical dos direitos fundamentais.

É perceptível a preocupação do legislador constitucional com a proteção do particular, tendo em vista a possibilidade de abusos serem praticados pelo Poder Público, em decorrência da posição mais fraca ocupada pelo cidadão na relação jurídica com o estado, garantindo a eficácia vertical.

Entretanto, como ressalta Marcelo Novelino (2014), os cidadãos também podem cometer abusos uns com os outros, necessitando que os direitos fundamentais incidam entre as relações particulares, para assegurar a eficácia horizontal.

Portanto, independente da condição econômica ou até mesmo relação de poder do caso concreto, o cidadão estará, em tese, protegido pelos direitos fundamentais, que tem por objetivo a igualdade jurídica nas relações, seja contra o estado, seja contra particulares.

Vale ressaltar, que o art. 5º, § 1º da CF/88 preceitua que os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, desse modo, o legislador assegurou que para o cidadão usufruir de tais direitos não precisa esperar por qualquer ato normativo a ser editado pelo legislativo, pois assim que a Carta Magna entrou em vigor, os direitos fundamentais adquiriram a condição de plenamente aplicáveis.

É nítida a relevância dos direitos e garantias fundamentais perante o ordenamento jurídico, nesse sentido, o acesso à justiça deve ser respeitado pelos três poderes de forma incisiva.

4.1.3 O acesso à justiça como Direito Humano e Fundamental

O direito fundamental de acesso à justiça encontra-se expressamente previsto na CF/88, que assim dispõe:

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 (BRASIL, 1988)

Resta evidente o objetivo de igualdade nas relações jurídicas, através da previsão de direitos que asseguram a dignidade humana.

Insta salientar que o acesso à justiça é assegurado em diversos diplomas normativos, sejam eles pertencentes à legislação interna de um país ou mesmo em normas de organismos internacionais, a exemplo da Convenção Interamericana de Direitos Humanos, conhecida como Pacto de São José da Costa Rica, que através de seu art. 8º assegura que toda pessoa tem o direito de ser ouvida, por juiz ou tribunal competente e imparcial, quando tem por objetivo a implementação de seus direitos, sejam eles de qualquer natureza, bem como para apresentar defesa em processo penal movido em seu desfavor.

Portanto, a inafastabilidade da jurisdição não é apenas direito fundamental de um determinado estado, fazendo parte do rol dos direitos da pessoa humana.

Contudo, o direito de acesso à justiça, consagrado pela CF/88, não implica na afirmação de que os serviços judiciários devem ser gratuitos. Não obstante a necessidade do judiciário de cobrar taxas, custas e demais despesas processuais, visando o regular funcionamento das instituições judiciárias, surgiu o instituto da justiça gratuita, com o objetivo de assegurar o acesso ao judiciário às pessoas pobres na forma da lei.

4.2 A exigência de garantia do juízo nas situações em que o jurisdicionado é hipossuficiente.

O §1º do art. 16 da LEF, ao prever a exigência de garantia de juízo, dispêndio econômico pelo sujeito passivo da execução fiscal, fere diretamente o direito do cidadão de acesso à justiça, previsto no art. 5º, XXXV da CF/88, tido como garantia constitucional.

Além disso, representa afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, previstos nos inciso LIV do artigo constitucional supracitado. Isto porque, em obediência a LEF, o cidadão sofrerá constrição patrimonial, antes mesmo de ver efetivado o devido processo legal, dificultando o acesso do contribuinte ao meio de defesa adequado para execução fiscal, conseqüentemente impedindo o judiciário de analisar lesões e ameaças de lesões a direito, pela imposição de norma infraconstitucional que ataca diretamente uma garantia constitucional expressa.

Os princípios constitucionais surgiram como alicerce para a construção do ordenamento jurídico, nessa perspectiva, orientam as interpretações das normas para propiciar um sistema normativo jurídico de acordo com os anseios sociais.

Como bem ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2008, p.943), é extremamente preocupante a violação de princípios constitucionais.

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório [regra], mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa a insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. (MELLO, 2008, p 943)

Todavia, O STJ pacificou o entendimento de aceitação dos embargos em caso de insuficiência patrimonial como justificativa plausível que impeça o executado de apresentar garantia de juízo, no AgRg no REsp n.º 1450137/DF.

No entanto, os contribuintes que não se enquadram na situação acima continuam a sofrer constrições patrimoniais, antes mesmo de terem a oportunidade de utilizar a via adequada para discutir a exigibilidade do crédito que está sendo executado.

Portanto, o desrespeito ao princípio da inafastabilidade da jurisdição continua nítido, tendo em vista o tratamento desigual e o excesso de protecionismo ao Estado, que é privilegiado na relação jurídico-tributária. É absurda a imposição de ônus ao sujeito passivo para dar-lhe a oportunidade de defesa.

Vale ressaltar que a LEF foi editada em 22 de setembro de 1980, anteriormente à promulgação da Carta Magna Brasileira. Nesse sentido, o posicionamento que coaduna com os princípios e garantias constitucionais é o de

que o §1º do art. 16 da LEF não deveria ser recepcionado pelo novo ordenamento jurídico nascido em 1988.

4.2.1 Quando o jurisdicionado é beneficiário da justiça gratuita

Primeiramente a Lei nº 1.060/1950 tratou acerca do tema da justiça gratuita, e só em 2015, com a entrada em vigor do novo CPC, este instituto jurídico passou a ser desmistificado em sua totalidade. Estabeleceu, então, o caput do art. 98 do CPC/2015 as hipóteses de cabimento da justiça gratuita, assim:

Art. 98. A pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, com insuficiência de recursos para pagar as custas, as despesas processuais e os honorários advocatícios tem direito à gratuidade da justiça, na forma da lei.

§ 1º A gratuidade da justiça compreende:

I - as taxas ou as custas judiciais;

II - os selos postais;

III - as despesas com publicação na imprensa oficial, dispensando-se a publicação em outros meios;

IV - a indenização devida à testemunha que, quando empregada, receberá do empregador salário integral, como se em serviço estivesse;

V - as despesas com a realização de exame de código genético - DNA e de outros exames considerados essenciais;

VI - os honorários do advogado e do perito e a remuneração do intérprete ou do tradutor nomeado para apresentação de versão em português de documento redigido em língua estrangeira;

VII - o custo com a elaboração de memória de cálculo, quando exigida para instauração da execução;

VIII - os depósitos previstos em lei para interposição de recurso, para propositura de ação e para a prática de outros atos processuais inerentes ao exercício da ampla defesa e do contraditório;

IX - os emolumentos devidos a notários ou registradores em decorrência da prática de registro, averbação ou qualquer outro ato notarial necessário à efetivação de decisão judicial ou à continuidade de processo judicial no qual o benefício tenha sido concedido. (BRASIL, 2015)

Percebe-se que o CPC/2015 abarcou diversas situações que poderiam impedir o cidadão de resolver seu impasse pela via judicial, por questões financeiras, implicando na efetivação do direito ao acesso à justiça aos hipossuficientes, em sua maioria.

Além da explanação dos casos de cabimento da justiça gratuita, o CPC/15, em seu art. 99, determinou os momentos em que este instituto jurídico poderá ser suscitado. Nesse sentido, não só na petição inicial o cidadão poderá pedir o amparo da

gratuidade da justiça, como também na contestação, em petição para o ingresso de terceiro na demanda, ou em recurso.

Todavia, mesmo com a ampla previsão de incidência trazida pelo legislador do CPC/2015, e como não houve especificação quanto aos embargos à execução fiscal, o STJ firmou o entendimento de que o benefício da justiça gratuita não implica em desnecessidade de apresentação da garantia de juízo para admissibilidade dos embargos do devedor.

Portanto, mesmo que o contribuinte seja beneficiário da gratuidade da justiça, na forma do caput do art. 98 do CPC/2015, e não tenha recursos para garantir o juízo, para apresentar sua matéria de defesa posteriormente, não poderá utilizar-se dos embargos à execução fiscal como meio de defesa.

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

Vislumbra-se uma evidente violação ao direito humano e fundamental de inafastabilidade da jurisdição, tendo em vista que o hipossuficiente não pode utilizar-se de um meio próprio para se defender no processo de execução fiscal.

Desse modo, o STJ prima pela interpretação estrita da lei, sem a análise do contexto socioeconômico atual da população brasileira. Tendo em vista, que o país enfrenta um *déficit* econômico que atinge não só o Poder Público, como também o particular, em consequência da diminuição das ofertas de emprego, das altas taxas de juros para oferta de crédito aos comerciantes, dentre outros fatores.

4.3 A exigência de garantia de juízo à luz do enunciado da Súmula Vinculante nº 28 do STF

A Súmula Vinculante nº 28, editada em 03/02/2010, determina como inconstitucional a imposição de depósito prévio para admissibilidade de ação que visa discutir a exigibilidade de crédito tributário.

Vale evidenciar o contexto em que a Súmula Vinculante em tela foi editada. Foi em decorrência da previsão trazida no *caput* do art. 19 Lei 8.870/1994, que determinava a necessidade de depósito prévio do valor a ser discutido em ação judicial, que visasse justamente discutir o crédito tributário, e ainda acrescido de correção monetária, multa e juros.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que a exigência é inconstitucional pelo fato de que a redação da Lei 8.870/1994 configura óbice ao acesso à Justiça, bem como viola o contraditório e a ampla defesa. O entendimento jurisprudencial foi formado no julgamento da ADI 1.074, cuja ementa ficou assim:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 19, CAPUT, DA LEI FEDERAL N. 8.870/94. DISCUSSÃO JUDICIAL DE DÉBITO PARA COM O INSS. DEPÓSITO PRÉVIO DO VALOR MONETARIAMENTE CORRIGIDO E ACRESCIDO DE MULTA E JUROS. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 5º, INCISOS XXXV E LV, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O artigo 19 da Lei n. 8.870/94 impõe condição à propositura das ações cujo objeto seja a discussão de créditos tributários. Consubstancia barreira ao acesso ao Poder Judiciário. 2. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente” (ADI 1074, Rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, Dje-25/5/2007).

Em julgamento de Agravo regimental em reclamação, o STF decidiu exatamente nesse sentido:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AO ENUNCIADO DA SÚMULA VINCULANTE 28. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DE TEMAS ENTRE O ATO RECLAMADO E O PARADIGMA DESTA CORTE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A ausência de identidade de temas entre o ato reclamado e o paradigma desta Corte conduz à inadmissão da Reclamação. 2. In casu: a) A Súmula Vinculante 28 dispõe que é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário; b) Neste feito, o reclamante se insurge contra decisão que determinou sua inclusão no polo passivo de execução fiscal. Não há identidade ou similitude entre o ato impugnado e a súmula vinculante tida por desrespeitada.

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg na Rcl nº 19.724/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 17/03/2015, DJe de 06/04/2015).

No mesmo sentido, decidiu o STF no julgamento da Reclamação 20.617, determinando que o conteúdo da Súmula Vinculante 28 não guarda estrita pertinência com a exigência de garantia de juízo para o oferecimento de embargos à execução fiscal. Mesmo reconhecendo que as condições econômicas do contribuinte impossibilitem-no de arcar com a garantia do juízo podem vir a ferir as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, determinou que a via cabível não é a reclamação.

Contudo, surgiram posicionamentos da doutrina e da jurisprudência admitindo a dispensa da garantia de juízo em caso de comprovação inequívoca de insuficiência patrimonial pelo contribuinte. Nessa perspectiva, o STJ emitiu posicionamento em julgamento, no qual ficou decidido que:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL PARA GARANTIR O JUÍZO. INEXISTÊNCIA DE PROVA INEQUÍVOCA DO EMBARGANTE. MATÉRIA DE PROVA. SÚMULA 7/STJ AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. A primeira Seção desta Corte, ao apreciar o REsp 1.127.815/SP (Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 14/12/2010), pacificou entendimento no sentido de que, conquanto a insuficiência patrimonial do devedor seja justificativa plausível à apreciação dos embargos à execução sem que o executado proceda a garantia da execução, deve ser a mesma comprovada inequivocamente. 2. Agravo regimental não provido. (STJ – AgRg no REsp: 1450137 DF 2013/0347632-4, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 12/08/2014, T2 – SEGUNDA TURMA, Data da Publicação: DJe 19/08/2014).

Portanto, a partir da edição da Súmula Vinculante nº 28, qualquer lei que determinar necessário o depósito prévio como condição de admissibilidade de ação que visa questionar a exigência do crédito tributário, deverá ser declarada inconstitucional.

Em contrapartida, a publicação da referida súmula não surtiu efeitos com relação ao art. 16 da LEF, que exige a garantia de juízo para admissão de embargos a execução fiscal.

O posicionamento recente dos tribunais continua seguindo o entendimento do STJ, no sentido da legalidade da exigência de prévia garantia de juízo para

admissibilidade de embargos a execução fiscal, a exemplo do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Veja-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - PRÉVIA GARANTIA DO JUÍZO - NECESSIDADE - ART.16, §1º DA LEI 6.830/80 - EXTINÇÃO DO PROCESSO - SENTENÇA MANTIDA - RECURSO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência consolidada no STJ, em recurso representativo de controvérsia, estabeleceu imprescindibilidade de prévia garantia do Juízo, para a admissibilidade dos embargos à execução fiscal, nos moldes do art.16, § 1º da Lei 6.830/80. 2. Diante do não preenchimento desse requisito, há que se confirmar a sentença que extinguiu os embargos à execução fiscal sem resolução do mérito. 3. Sentença mantida. 4. Recurso não provido. (TJMG - Apelação Cível 1.0000.17.090427-0/001, Relator(a): Des.(a) Raimundo Messias Júnior, 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 03/04/2018, publicação da súmula em 05/04/2018)

Nessa perspectiva, a edição da Súmula tratada neste capítulo de nada interferiu na aplicação da exigência da apresentação de garantia de juízo para que os embargos à execução sejam recebidos, conforme previsão contida no art. 16 da Lei 6.830/1980. Todavia, o entendimento de que deve ser recebidos embargos à execução em caso de insuficiência patrimonial do executado vem sendo consolidado pela doutrina e pela jurisprudência.

Vale ressaltar, que mesmo o contribuinte que possui bens o suficiente para arcar com as despesas processuais e de garantia de juízo deve ser protegido pelos dispositivos constitucionais que preveem a inafastabilidade da jurisdição, bem como o contraditório e a ampla defesa, tendo em vista que são garantias constitucionais expressas e universais, sem ressalvas.

Portanto, é nítido o ataque do art. 16 da LEF aos direitos e garantias fundamentais previstos no art. 5º, incisos XXXV e LV, haja vista que o contribuinte não pode utilizar-se do meio próprio para responder à execução fiscal, sem que antes faça o depósito da quantia exigida pelo fisco.

4.4 O recebimento dos embargos como ação anulatória e a consequente dispensa da garantia de juízo

A ação anulatória de débito fiscal é classificada como ação de conhecimento, prevista no art. 38 da Lei 6.830/80, que em sua redação determinava a possibilidade do

recebimento em sede de execução fiscal, entretanto exigia o depósito preparatório do valor do débito, acrescido de correção monetária, juros e multa de mora.

Todavia, a Súmula Vinculante 28 revogou a parte da exigência do depósito preparatório, tendo em vista a natureza da ação em tela, que visa discutir a exigibilidade do crédito tributário.

Nos ensinamentos de Josiane Minardi (2017), o objetivo desta ação é o desfazimento do ato administrativo que implica na cobrança tributária, tendo em vista a existência de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

A fungibilidade é entendida como a possibilidade do juízo aproveitar o ato jurídico praticado de maneira equivocada, recebendo-o como se fosse o correto. Este princípio está diretamente ligado ao princípio da instrumentalidade das formas, previsto no art. 277 do CPC/2015, além do princípio do aproveitamento dos atos processuais, descrito no art. 283 do mesmo código.

Isso se deve ao desenvolvimento da Ciência do Direito, que fez surgir o entendimento de que caso o ato processual praticado mesmo de forma errônea atingir suas finalidades, sem causar prejuízo às partes, não deverá ser declarado nulo, tendo em vista a necessidade de atender à economia processual em decorrência do aumento grandioso do número de processos ajuizados por ano.

Todavia, vale ressaltar, assim como evidencia Sabrina Kindlein (2009), o erro praticado deve ser escusável e a fungibilidade deve ser aceita como medida excepcional.

Sabrina Kindlein (2009) entende razoável o recebimento da ação anulatória como embargos à execução fiscal, em caso de não serem localizados bens para a garantia do juízo, em decorrência do prazo de 5 dias estabelecido pela LEF em seu art. 5º ser curto e da excessiva demora para a penhora dos bens do devedor ser efetivada.

Entretanto, os tribunais vêm firmando entendimento no sentido de que não é cabível o recebimento dos embargos como ação anulatória em caso de apresentação fora do prazo de 30 dias, previsto pelo art. 16, III da LEF, ainda que a ação anulatória não tenha prazo para ser ajuizada, como evidencia o seguinte julgado do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – INTEMPESTIVIDADE – NÃO CONHECIMENTO – RECEBIMENTO COMO AÇÃO ANULATÓRIA – IMPOSSIBILIDADE – SENTENÇA MANTIDA. Não se conhece dos embargos à execução interpostos após o prazo previsto em lei. O

prazo para oposição de embargos à execução fiscal é de 30 (trinta) dias, iniciando-se, nos termos do art. 16, III, da LEF, com a intimação da penhora, sendo irrelevante a data de juntada do mandado aos autos. Conforme precedente desta Câmara Cível, sendo manifesta a intempestividade dos embargos à execução fiscal, é incabível que a autoridade judiciária possa determinar a conversão dos embargos em ação anulatória de débito fiscal. (TJ-MG – AC: 10303130011172001 MG, Relator: Vanessa Verdolim Hudson Andrade, Data de Julgamento: 22/07/2014, Câmaras Cíveis / 1ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 30/07/2014).

Nessa perspectiva percebe-se que a doutrina tem se posicionado pela admissibilidade da fungibilidade entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória, contudo, tal entendimento não é adotado pelos tribunais brasileiros, especialmente quando o embargante perder o prazo de 30 dias para apresentar embargos à execução fiscal.

4.4.1 Do cabimento da ação anulatória após o ajuizamento da execução fiscal

Em decorrência do próprio objetivo da ação anulatória, que é anular ato administrativo de lançamento, é possível afirmar que seu cabimento surge após a prática do ato administrativo. E a jurisprudência firmou entendimento no mesmo sentido, de que mesmo após o ajuizamento da execução fiscal a ação anulatória poderá ser o meio utilizado para discutir o ato administrativo de constituição do crédito tributário através do lançamento.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. POSTERIOR AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. 1. O atual entendimento do STJ é de que o ajuizamento de Execução Fiscal não obsta que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação. Precedentes: AgRg no REsp nº 822.491/RR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 13/03/2009; REsp nº 786.721/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 09/10/2006. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg nº 836.928/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/04/2016, DJe de 27/05/2016).

Nessa perspectiva, O Tribunal Regional Federal da Primeira Região emitiu posicionamento através do julgamento abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA. AUSÊNCIA DE PROPOSITURA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. LITISPENDÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. 1. A jurisprudência do STJ permite o ajuizamento de ação anulatória de débito mesmo depois de proposta a execução fiscal, independentemente da oposição ou da fluência dos embargos à execução, em homenagem à ampla defesa. 2. Merece reforma a sentença que reconheceu litispendência entre a execução fiscal e a ação anulatória pelo fundamento de que somente os embargos à execução seriam adequados contra a cobrança. 3. Apelação provida para reformar a sentença e determinar o prosseguimento do feito. (TRF-1 – AC: 200643000022070 TO 2006.43.00.002207-0, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA, Data de Julgamento: 21/06/2013, OITAVA TURMA, Data da Publicação: e-DJF1 p. 1490 de 05/07/2013).

Apesar das semelhanças de cabimento entre a ação anulatória de débito fiscal e os embargos à execução como via de defesa do contribuinte na execução fiscal, é importante frisar as disparidades, o cabimento e as consequências do recebimento dos embargos à execução fiscal como ação anulatória, que passarão a ser analisadas no tópico abaixo.

4.4.2 Diferenciações entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória de débito fiscal

Mesmo com a possibilidade de aplicação de ambas as ações tratadas neste capítulo, no momento pós-execução fiscal, é necessário o aprofundamento nas peculiaridades de ambas as ações para identificar qual melhor se adequa às condições do caso concreto.

4.4.2.1 Quanto aos pedidos

Nas ações judiciais os pedidos são responsáveis por abordar as pretensões do autor do processo, tendo em vista que o objetivo do ajuizamento é a tutela jurisdicional para resolução de um conflito social. E nos ensinamentos de Sabrina Kindlein (2009), os pedidos classificam a ação por completo, propiciando a definição de sua natureza.

Como já explicitado acima, quando o assunto é ação anulatória, o pedido do autor visa à anulação ou desconstituição do lançamento tributário, consequentemente impedindo a Fazenda Pública de realizar a cobrança do crédito discutido.

Nesse sentido, na ação anulatória, segundo Sabrina Kindlein (2009), a causa de pedir próxima é o vício do lançamento, enquanto a remota é o próprio lançamento, que constitui o crédito tributário.

Em contrapartida, em caso de embargos à execução fiscal os pedidos visam que o juízo determine a insubsistência do título em hipóteses como: o excesso de execução, vícios na constituição do título, prescrição, compensação, remissão, ou pagamento. É interessante destacar que, em caso de acolhimento da arguição de ausência de adequação formal, nada impede do Fisco volte a constituir o crédito.

Dessa forma, resta claro que a existência, em nosso ordenamento jurídico, da ação anulatória que, tecnicamente cabe em todas as hipóteses de cabimento dos embargos a execução e não necessita de garantia do juízo, não retira a incompatibilidade dos embargos a execução com os princípios do acesso à justiça, da ampla defesa e do contraditório. Já que o instituto dos embargos à execução, continuam a exigir a garantia do juízo e tem, por previsão legal, um processamento mais célere, como veremos abaixo.

4.4.2.3 Quanto ao rito

No que tange ao rito, temos, nos embargos à execução, um prazo para processamento e julgamento muito mais rápido, o que a torna muito mais eficaz, se comparado ao procedimento comum da ação anulatória que segue as disposições dos arts. 319 a 331 do CPC. Conforme determinação do artigo 17 da LEF:

Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento. Parágrafo Único - Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias. (BRASIL, 2015)

Ora, caso o jurisdicionado não consiga, em sede de pedido liminar, suspender a execução, poderia ver seus bens alienados para honrar uma execução indevidamente

constituída, em caso de procedência da ação anulatória, o que, tecnicamente, não aconteceria nos embargos pelos seus prazos mais curtos.

Assim, sendo os embargos à execução mais benéfico ao jurisdicionado e seu ajuizamento dificultado pela exigência da garantia do juízo, o instituto, da forma como está, deixa de privilegiar o amplo acesso a justiça, já que o brocardo de “justiça ainda que tardia” é uma utopia jurídica, na prática, uma justiça tardia, lenta e burocrática impede e violenta a democratização do acesso ao judiciário das camadas mais desfavorecidas da população. Legitimando e mantendo o retrato da justiça brasileira onde o acesso é historicamente favorecido aos que detém forte influência econômica e social.

4.4.2.2 Quanto à necessidade de garantia de juízo

Ao considerar o art. 5º, inciso XXXV da CF/88 que define que “a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, garantindo a inafastabilidade da jurisdição, os tribunais posicionaram-se no sentido de admitir o recebimento da ação anulatória após o ajuizamento da execução fiscal, dando origem à Súmula Vinculante 28 do STF, já tratada neste capítulo.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONEXÃO, AÇÃO ANULATÓRIA. 1. Os embargos à execução fiscal e a ação anulatória de título executivo são formas de oposição à execução. Em sendo ajuizada tanto a ação anulatória, quanto os embargos à execução, há conectividade entre elas, pois ambas buscam a mesma medida, qual seja, obstar a execução. 2. Reconhecida a conexão, devem ser reunidos os feitos para proferimento da decisão simultânea. (TRF-4 – AC: 3758 PR 2007.70.05.003758-1, Relator: CLÁUDIA CRISTINA CRISTOFANI, Data de Julgamento: 28/07/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 26/08/2010).

Tal adaptação jurisprudencial advém da possibilidade do contribuinte não poder utilizar-se dos meios de defesa próprios da execução fiscal. Seja por não possuir meios de garantir o juízo, exigido pelo art. 16 da LEF, e consequentemente não ter condições de apresentar embargos à execução, ou por não se tratar de matéria de ordem pública e que necessite de dilação probatória, impedindo o oferecimento da exceção de pré-executividade.

Portanto, uma das diferenças entre os embargos à execução fiscal e a ação anulatória é a exigência da condição de admissibilidade prevista no art. 16 da LEF para embargar. Nesse sentido, o contribuinte que não possui reservas financeiras ou bens para efetuar o pagamento da garantia de juízo tem como opção a apresentação da ação anulatória para discutir o crédito exigido pelo Fisco.

Todavia, vale ressaltar que a simples propositura da ação anulatória não suspende ou impede a propositura da execução fiscal. Em contrapartida, ensina Josiane Minardi (2017), o sujeito passivo poderá cumular a ação anulatória com pedido de tutela provisória, e o juízo poderá suspender a exigibilidade do crédito após a verificação dos requisitos previstos no art. 300 ou 311 do CPC/2015, a depender de caso de tutela de urgência ou evidência.

4.4.3 Litispendência e coisa julgada entre ação anulatória e embargos à execução fiscal

Em caso de propositura de ação anulatória e posterior apresentação de embargos à execução, o entendimento jurisprudencial é pela existência de litispendência e consequente extinção dos embargos, conforme entende o Tribunal Regional Federal da Quinta Região:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. POSTERIOR PROPOSITURA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRESCRIÇÃO E DUPLICIDADE DE COBRANÇA. LITISPENDÊNCIA CONFIGURADA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. ENCARGO DE VINTE POR CENTO PREVISTO NO DECRETO-LEI N.º 1025/69. ARTIGO 267, V, DO CPC. I – Havendo ação anulatória, proposta anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal, na qual se discute o mesmo débito em que se baseiam os embargos à execução, constatada a identidade das partes, de pedido e causa de pedir, tem-se configurada a litispendência entre as ações. Precedente: STJ, REsp 1156545/RJ, rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 28.4.2011. II – Na hipótese, verifica-se a existência de litispendência entre os presentes embargos à execução e a ação anulatória julgada nas primeira e segunda instâncias, embora sem trânsito em julgado. Nesses casos, o comando normativo é no sentido da extinção da segunda ação, sem exame de mérito, nos termos do art. 267, V do CPC. III – Precedentes desta Quarta Turma: AC486015/AL, Relator: Desembargador Federal Lazaro Guimarães, DJE 01/04/2013. IV – Segundo entendimento firmado no âmbito do STJ, é devido o encargo de vinte por cento, previsto no Decreto-Lei 1.025/69, nas execuções fiscais da União, substituindo este, nos

embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios. (Súmula 434 do STJ). V – Apelações improvidas. (TRF-5 – AC 1054620134058309, Relator: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, Data de Julgamento: 04/02/2014, Quarta Turma, Data de Publicação: 06/02/2014).

Em caso de ação anulatória proposta posteriormente à sentença transitada em julgado, em sede de embargos a execução fiscal, o STJ, por decisão monocrática, emitiu posicionamento reconhecendo a existência de coisa julgada com relação ao que foi decidido sobre a exigibilidade do crédito, no REsp 1453419 MS 2014/0105502-6, que teve como relator o Ministro Herman Benjamin, com data de publicação em 04/11/2014, e com base nos princípios da segurança jurídica, como da supremacia e da força normativa da Constituição Federal.

Nesse sentido, o contribuinte que tem execução fiscal sendo movida em seu desfavor, não pode utilizar-se das duas ações tratadas de forma concomitante, tendo em vista a configuração da litispendência e consequente extinção do processo. Como também não poderá discutir a mesma matéria em propositura de embargos à execução e posterior ação anulatória, por respeito ao instituto processual da coisa julgada.

4.5 Uma diferença entre o processo de execução fiscal e o processo de execução comum previsto no CPC/2015: a exigência de garantia do juízo

A previsão legal sobre o processo de execução de créditos não fiscais está no CPC/2015, como também a abordagem da matéria relativa à defesa do executado por meio de embargos à execução.

Diferente do que prevê a LEF, o CPC determina em seu art. 914 que o executado poderá apresentar oposição à execução por meio de embargos sem a necessidade de prévia garantia de juízo, seja por penhora, depósito ou caução. Além do prazo, que no CPC é de 15 dias, enquanto para LEF, o executado deverá garantir o juízo em 5 dias, para então ter a possibilidade de ter seus embargos admitidos, caso sejam propostos no prazo de 30 dias, na forma do art. 16 do referido diploma.

Mesmo com a disposição do CPC mais benéfica ao executado, de acordo com o § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, a partir do Decreto-Lei nº 4.657 de 1942, lei geral nova não tem o poder de revogar lei especial antiga. Portanto, para que

o entendimento do CPC seja praticado também para execuções fiscais o legislativo deve editar nova lei especial que revogue o art. 16 da LEF.

Nesse sentido, surgiram os Projetos de Leis nº 2.412/07, nº 5.080/09 e nº 1.575/15, com o objetivo de alterar a exigência da garantia de juízo para apresentação de embargos à execução fiscal.

Especificamente no Projeto de Lei nº 1.575/15, a Deputada Federal, Professora Dorinha Seabra Rezende do Partido Democratas do Estado de Tocantins, propôs o referido projeto de lei sob o argumento de que a exigência da garantia de juízo para embargos à execução fiscal viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, evidenciando que a exigência ocasiona a continuidade do processo de execução sem que o Poder Judiciário analise o mérito da causa.

Portanto, é perceptível a adoção de um entendimento extremamente formalista por parte dos tribunais, primando pela recepção de um dispositivo legal anterior à CF e que vai de encontro aos princípios e garantias constitucionais demonstrados ao longo deste trabalho. Além disso, demonstra o desprezo pela análise dos casos concretos, em que o contribuinte, em muitos casos hipossuficientes e sem a possibilidade de oferecer garantia de juízo sem comprometer seu sustento, vê o prosseguimento de execuções fiscais sem ao menos ter a possibilidade de utilização do meio de defesa cabível.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Carta Magna de 1988 evidenciou o acesso à justiça no rol de Direitos e Garantias Fundamentais dos jurisdicionados. Nessa acepção, é necessário o reconhecimento da inconstitucionalidade de qualquer legislação que confronte os princípios constitucionais, para que os direitos mínimos dos cidadãos sejam assegurados.

A exigência de garantia de juízo para embargar à execução fiscal impede os contribuintes hipossuficientes de discutirem a exigibilidade do crédito objeto da execução fiscal movida em seu desfavor, afrontando fortemente e diretamente a inafastabilidade da jurisdição.

Nessa perspectiva percebe-se que a Constituição Federal de 1988 não recepcionou o §1º do art. 16 da Lei de Execuções Fiscais, tendo em vista a inadequação material ao princípio do acesso à justiça, que assegura que nenhuma lesão ou ameaça a direito poderá ser excluída de apreciação do poder judiciário em decorrência de lei. Assim, a exigência da apresentação de garantia de juízo como condição de admissibilidade para oposição de defesa por meio de embargos do devedor, evidencia a lesão ao direito de apreciação da defesa do executado pelo Poder Judiciário pela via adequada.

Nesse sentido, quaisquer das formas de garantia de juízo implicam em um obstáculo ao acesso à justiça, considerando-se que, em termos práticos, o executado precisa ter o alto poder econômico para apresentar todo o valor da dívida exigido por parte do Fisco antes mesmo do Poder Judiciário emitir qualquer posicionamento quanto à exigibilidade do crédito exequendo.

Ao considerar que o CPC/2015 não exige a apresentação de nenhuma das formas de garantia de juízo e que a Lei de Execuções Fiscais foi editada em 1980, antes da Constituição Federal de 1988, além do ataque aos princípios constitucionais mencionados, é razoável o entendimento da necessidade da alteração legislativa do §1º do art. 16 da LEF, no sentido dos projetos de leis já citados no corpo do trabalho.

Todavia, considerando-se a morosidade do Poder Legislativo quando o assunto é atualização legislativa, a solução mais célere para a problemática é a aplicação da Súmula Vinculante 28 e consequentemente dispensa da exigência da garantia de juízo para apresentação dos embargos do devedor, haja vista que o

dispositivo normativo questionado não deveria sequer ter sido recepcionado pela CF/88.

Contudo, o posicionamento atual dos tribunais é pela exigência, sim, da garantia de juízo como admissibilidade da ação de embargos, mas que deve esse entendimento ser superado, para que o bom senso e o interesse social sejam respeitados como devem.

No que diz respeito à aceitação da propositura de outros meios de defesa diversos dos embargos, as peculiaridades de cada um desses meios evidenciam a possibilidade de casos em que a única alternativa ao contribuinte seria a utilização dos embargos.

Quanto ao mandado de segurança, caso seja repressivo, deverá respeitar o prazo de 120 dias contados do ato coatos para ser recebido. Além da condição de celeridade inerente ao instituto tratado, que impede a dilação probatória. Caso seja preventivo, não há determinação de prazo, tendo em vista que há apenas a ameaça a direito líquido e certo, todavia persiste a restrição da matéria a ser abordada no corpo da ação.

No caso da Exceção de pré-executividade a matéria alegada é especificamente as que podem ser apreciadas de ofício pelo juízo, e que não necessitam de dilação probatória.

Em decorrência da existência de características diversas quanto à possibilidade de alegação da matéria e prazos de propositura, não é possível afirmar que as ações listadas acima podem substituir os embargos do devedor.

Quanto à ação anulatória, apesar do entendimento doutrinário e jurisprudencial de que pode ser recebida após a propositura da execução fiscal, o objetivo central é anular o ato administrativo de lançamento. Nesse sentido, após o fim do processo a Fazenda Pública tem a possibilidade de efetuar novamente o lançamento, caso o crédito não esteja decaído, e propor nova execução fiscal. Em contrapartida, os embargos à execução fiscal visam à declaração de inexistência da relação jurídica tributária, portanto, o Fisco após o regular julgamento do processo, caso o juízo entenda inaceitável a cobrança do crédito tributário, não poderá haver lançamento ou execução fiscal futura.

Vale evidenciar que a ação anulatória não exige a apresentação da garantia de juízo para o recebimento, devido à alteração efetivada pela Súmula Vinculante 28, portanto, em caso de afirmativa de possibilidade de substituição por completo

em todas as circunstâncias dos embargos pela ação anulatória, a utilização dos embargos à execução fiscal cairia em desuso, o que não ocorre no cenário atual.

Por todo o exposto, tornou-se possível extrair a conclusão de que a exigência prévia do valor executado antes da discussão da exigibilidade do crédito é inconstitucional, fere diretamente o princípio do acesso à justiça, tendo em vista que o contribuinte que precisa apresentar sua defesa por meio de embargos, mas não possui condições econômicas para garantir o juízo, fica impedido de apresentar defesa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 jan. 2018.

_____. Decreto-Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1735.htm>. Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/l10406.htm>. Acesso em 27 de junho de 2018.

_____. Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009. **Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em 02 de fevereiro de 2018.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 02 de fevereiro de 2018.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 02 de fevereiro de 2018.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 28 de janeiro de 2018.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula nº 106. Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_7_capSumula106.pdf> . **Súmulas**. Acesso em: 25 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula nº 314. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=314>>. **Súmulas**. Acesso em: 26 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula nº 375. O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhorado bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente. Disponível em:

<http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2274/Sumulas_e_enunciados>.

Súmulas. Acesso em: 27 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula nº 393. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Disponível em:<

http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2296/Sumulas_e_enunciados>. **Súmulas.**

Acesso em: 28 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula nº 560. A decretação de indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran. Disponível em: <

<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=560>>. **Súmulas.** Acesso em: 26 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 266. Não cabe mandado de segurança contra lei em tese. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2459>

> **Súmulas.** Acesso em: 27 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 405. Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2679>

>. **Súmulas.** Acesso em: 27 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 563. O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2403>

>. **Súmulas.** Acesso em: 04 de junho de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 632. É constitucional lei que fixa o prazo de decadência para a impetração de mandado de segurança. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2832>

>. **Súmulas.** Acesso em: 14 de junho de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 21. É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1255>>.

Súmulas. Acesso em: 24 de maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 28. É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278>>.

Súmulas. Acesso em: 04 de abril de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp nº: 377.572, Relatora: Ministra Assusete Magalhães. Brasília, 08 de abril de 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=377572&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp nº: 443.217, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 25 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=443217&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº: 1377507 Relator: Ministro Mauro Campbell. Brasília, 13 de maio de 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1377507&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº: 1450137, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 12 de agosto de 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1450137+mauro+campbell&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº: 1454169, Relator: Ministro Mauro Campbell. Brasília, 12 de agosto de 2014. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25236705/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1454169-rj-2014-0068737-9-stj/relatorio-e-voto-25236707>>. Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº: 792.065, Relator: Ministro Sérgio Kukina. Brasília, 5 de novembro de 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=792065&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº: 836.928, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 19 de abril de 2016. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=836928&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº: 836.928, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 19 de abril de 2016. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25236705/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-836.928-sp-2016-0056767-9-stj/relatorio-e-voto-43234745>>. Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº: 129.803, Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, 06 de agosto de 2013. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=129803&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº: 1437078, Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 25 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1437078&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº: 1676138, Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 05 de setembro de 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1676138&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 20 de junho de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº: 80.4295, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 18 de setembro de 2006. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=804295&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em 06 de junho de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI nº: 1074, Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 25 de maio de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=459624>>. Acesso em 04 de junho de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. AgRg na Rcl nº 19.724, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 de março de 2015. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000266239&base=baseAcordao>>. Acesso em 04 de junho de 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível nº: 1.0000.17.090427-0/001, Relator: Desembargador Raimundo Messias Junior. Minas Gerais, 03 de abril de 2018. Disponível em: <<http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/ementaSemFormatacao.do?procAno=17&procCodigo=1&procCodigoOrigem=0&procNumero=90427&procSequencial=1&procSeqAcordao=0>>. Acesso em 10 de junho de 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível nº: 10303130011172001, Relatora: Vanessa Verdolim Hudson Andrade. Minas Gerais, 22 de julho de 2014. Disponível em: <<https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/130010427/apelacao-civel-ac-10303130011172001-mg>>. Acesso em 05 de maio de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Apelação Cível nº: 200643000022070, Relator: Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. 21 de julho de 2013. Disponível em: <<https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23709971/apelacao-civel-ac-200643000022070-to-20064300002207-0-trf1?ref=serp>>. Acesso em 20 de junho de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Apelação Cível nº: 3758, Relatora: Cláudia Cristina Cristofani. 28 de julho de 2010. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/3758/apelacao-civel-ac-3758-4-trf4>>. Acesso em 20 de junho de 2018.

4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17475580/apelacao-civel-ac-3758-pr-20077005003758-1-trf4?ref=serp>. Acesso em 20 de junho de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação Cível nº: 1054620134058309, Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli. 04 de fevereiro de 2014. Disponível em: <<https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24945155/ac-apelacao-civel-ac-1054620134058309-trf5>>. Acesso em 20 de junho de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação Cível nº: 200680000005388, Relato: Desembargadora Federal Fernando Braga. 17 de outubro de 2013. Disponível em: <<https://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24582702/ac-apelacao-civel-ac-200680000005388-trf5?ref=serp>>. Acesso em 20 de junho de 2018.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário**. 27ª Ed. São Paulo: Método, 2015.

CAEIRO, MARINA VANESSA GOMES; CECCO, LUÍS FERNANDO RIBAS. A Súmula Vinculante nº 28 – Depósito prévio é inconstitucional. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-sumula-vinculante-no-28-deposito-previo-e-inconstitucional,26939.html>> . Acesso em 20 de junho de 2018.

CASTELLI, Henrique. **A invalidade da garantia do juízo para a oposição dos Embargos à Execução Fiscal**. Disponível em: <<http://academiasfiscal.com/a-invalidade-da-garantia-do-juizo-para-a-oposicao-dos-embargos-a-execucao-fiscal-sob-o-enfoque-do-principio-da-inafastabilidade-da-jurisdicao-e-do-enunciado-vinculante-28/>> . Acesso em 20 de junho de 2018.

CONRADO, Paulo César. **Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Método, 2014.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria geral do processo e processo de conhecimento**. 17. ed., Salvador: JusPodivm, 2015.

GHEDINI, Priscila Rodrigues. **Análise acerca da possibilidade de extinção de tributo mediante dação em pagamento de bens móveis**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,analise-acerca-da-possibilidade-de-extincao-de-tributo-mediante-dacao-em-pagamento-de-bens-moveis,589868.html>> . Acesso em 10 de maio de 2018.

HASSE, Djonatan. **Garantia constitucional do acesso à justiça e a efetividade da tutela jurisdicional**. Disponível em: <<https://djonatanh01.jusbrasil.com.br/artigos/111943370/garantia-constitucional-do-acesso-a-justica-e-a-efetividade-da-tutela-jurisdicional>> . Acesso em 9 de junho de 2018.

KINDLEIN, Sabrina. **Ação anulatória de lançamento e embargos à execução fiscal – confronto**. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Sabrina-Kindlein-A%C3%A7%C3%A3o-anulat%C3%B3ria-de-lan%C3%A7amento-e-embargos-%C3%A0-execu%C3%A7%C3%A3o-fiscal-confronto.pdf>> . Acesso em 20 de junho de 2018.

MACHADO, Celso Cordeiro. **Garantias, Preferências e Privilégios do Crédito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAIA, John. **Gratuidade da justiça e assistência judiciária gratuita**. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI262782,21048-Gratuidade+da+justica+e+assistencia+judiciaria+gratuita>> . Acesso em 9 de junho de 2018

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 943.

MINARDI, Josiane. **Tributário Teoria e Prática**, 7ª ed., Salvador: Juspodivm, 2017.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**, 8ª ed., Salvador: Juspodivm, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva: 1995.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Método, 2014.

ONU. **Organização das Nações Unidas. Declaração Universal dos Direitos Humanos** de 10.12.1948. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>>. Acesso em 06 de junho de 2018.

RIBEIRO, Marcelo Gollo; MARTINS, José Celso. **Execução Fiscal – Aspectos Judiciais e Administrativos**.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SALOMÃO, Leonardo Rizo. **Revista de Direito Público**. Elementos do Processo de Execução Fiscal. Londrina, 2006.

SANTOS, Ozéia J. **Dos Embargos na Execução Fiscal**, Ed. 2000, São Paulo: Lawbook, 2016.

SILVA, Ismael Guimarães da. **O Direito Fundamental de acesso à justiça**. Disponível em: <<http://www.ambito->

juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9059>.
Acesso em 10 de maio de 2018.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. 57 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.