



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

FRANCISCO CAVALCANTE VIEIRA

**A PANDEMIA DO COVID-19 E SUA INFLUÊNCIA NA RELATIVIZAÇÃO DA
GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

SOUSA – PB

2020

FRANCISCO CAVALCANTE VIEIRA

**A PANDEMIA DO COVID-19 E SUA INFLUÊNCIA NA RELATIVIZAÇÃO DA
GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na
Universidade Federal de Campina Grande como
requisito necessário para a obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador (a): Prof. Me. Giliard Cruz Targino

SOUSA – PB

2020

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA NA FONTE
Biblioteca Setorial de Sousa UFCG/CCJS
Bibliotecária – Documentalista: MARLY FELIX DA SILVA – CRB 15/855

V657p

Vieira, Francisco Cavalcante.

A pandemia do Covid-19 e sua influência na relativização da garantia do juízo no embargo à execução fiscal. / Francisco Cavalcante Vieira. - Sousa: [s.n], 2020.

57fl.

Monografia (Curso de Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais - CCJS/UFCG, 2020.

Orientador: Prof. Me. Giliard Cruz Targino.

1. Execução Fiscal. 2. Relativização da garantia do juízo. 3. Arrecadação de impostos. 4. Hipossuficiência financeira. 5. Deficit financeiro. I. Título.

Biblioteca do CCJS - UFCG

CDU 336.22(043.1)

FRANCISCO CAVALCANTE VIEIRA

**A PANDEMIA DO COVID-19 E SUA INFLUÊNCIA NA RELATIVIZAÇÃO DA
GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na
Universidade Federal de Campina Grande como
requisito necessário para a obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador (a): Prof. Me. Giliard Cruz Targino

Data da aprovação: 25 de novembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dra. Layana Dantas de Alencar

Prof.^a Me. Monnizia Pereira Nóbrega

Prof. Me. Giliard Cruz Targino - UFCG (orientador)

AGRADECIMENTOS

Todo esforço gera uma retribuição e normalmente exige contribuições no decorrer da caminhada. Dada a sua importância, é essencial reconhecer o auxílio recebido.

Por isso, agradeço primeiramente a Deus e a meus pais pelo carinho, apoio, incentivo e pela oportunidade inicial na vida educacional.

Quero agradecer, em especial, à minha esposa Mirlei, pela mudança de domicílio, pela compreensão, estímulo, renúncias (não foram poucas) e toda ajuda oferecida, ela e meus filhos, Segundo e Sofia, me motivam na busca do aperfeiçoamento.

Aos meus colegas plantonistas (fisioterapeutas), sempre compreensivos na adequação das escalas, o que me permitiu assiduidade durante o curso.

Ao Dr. Fabrício Abrantes de Oliveira, pela oportunidade de estágio, pelos ensinamentos e exemplo profissional.

Ao Prof. Giliard Cruz Targino, pela compreensão, orientação, dedicação, paciência e ensinamentos que sempre me propiciou.

A todos os professores da Graduação em Ciências Jurídicas e Sociais da UFCG, pela oportunidade de conhecimento.

Aos colegas da Graduação em Ciências Jurídicas e Sociais da UFCG pela companhia ao longo dessa luta.

MUITO OBRIGADO!

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ART - ARTIGO

CPC - CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

CC - CÓDIGO CIVIL

CF - CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CTN - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

CDA - CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

COVID 19 - NOVO CORONAVÍRUS

LEF - LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

RESP - RECURSO ESPECIAL

STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RESUMO

O conflito tema deste estudo ocorre em função da aplicabilidade do previsto no art. 914 do CPC e o art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal (LEF), já que o primeiro, lei geral e posterior, aplicável às execuções cíveis de modo geral, dispensa a necessidade de garantia do juízo como condição de admissibilidade dos embargos, e o segundo, lei especial e anterior, exige a garantia. Através das modificações trazidas no CPC, introduzidas pela Lei nº 11.382/06, aplicadas de forma subsidiária a Lei de Execução Fiscal (LEF), eclodiram as primeiras manifestações a favor da relativização da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal. Esse estudo tem a finalidade de aprofundar a discussão a respeito da relativização da garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal, tendo em vista essa divergência no campo processual, somada a atual conjuntura econômica, social e jurídica, decorrente da pandemia do Novo Coronavírus (COVID 19), fator responsável pelo aumento de indivíduos em condição de hipossuficiência financeira, situação impeditiva da garantia em execução fiscal. Diante de um contexto inesperado que produz consequências avassaladoras, o Estado tem o dever constitucional de relativizar as exigências processuais no campo fiscal, tendo em vista o déficit financeiro decorrente desse momento anômalo e a própria celeridade da arrecadação fiscal. A metodologia aplicada se deu por meio do método dedutivo e exploratório no intuito de uniformizar o entendimento da necessidade de relativizar a garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal. O Direito Provisório e alguns julgados sustentam a tese exposta, dentre eles, o entendimento do STJ, em 28/05/2019, que por unanimidade, a Primeira Turma desta Corte seguiu o voto do Ministro Relator Gurgel de Faria, favorável a dispensa de garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal, quando comprovadamente, a hipossuficiência do devedor impedi-lo de fornecer patrimônio capaz de suprir essa exigência. Ao final, conclui-se que é imprescindível e inadiável revestir a Lei de Execução Fiscal de constitucionalidade, abolindo essa exigência, ao menos de forma excepcional.

Palavras chaves: Execução Fiscal, Garantia, Hipossuficiência.

ABSTRACT

The theme conflict of this study occurs due to the applicability of the provision in art. 914 of the CPC and art. 16, Paragraph 1 of the Tax Enforcement Law, since the first, general and subsequent law, applicable to civil executions in general, dispenses with the need to guarantee the judgment as a condition for admissibility of embargoes, and the second, law special and former, requires warranty. Through the changes introduced in the CPC, introduced by Law 11.382 / 06, applied in a subsidiary way to the Tax Enforcement Law, the first manifestations in favor of relativizing the guarantee of the judgment in the embargoes on tax enforcement broke out. This study aims to deepen the discussion regarding the relativization of the guarantee of the judgment in the context of embargoes to tax enforcement, in view of this divergence in the procedural field, added to the current economic, social and legal situation, resulting from the New Coronavirus pandemic (COVID 19), a factor responsible for the increase of individuals in a condition of financial under-sufficiency, which prevents the guarantee from being enforced. Faced with an unexpected context that produces overwhelming consequences, the State has a constitutional duty to relativize the procedural requirements in the tax field, in view of the financial deficit resulting from this anomalous moment and the very speed of tax collection. The applied methodology was done by means of deduction and exploratory in order to standardize the understanding of the need to relativize the guarantee of the judgment in the context of embargoes to tax enforcement. The Provisional Law and some judgments support the thesis exposed, among them, the STJ's understanding, on 05/28/2019, that unanimously, the First Panel of that Court followed the vote of the Rapporteur Minister Gurgel de Faria, in favor of the guarantee waiver from the judgment on embargoes to tax enforcement, when proven, the debtor's under-sufficiency prevents him from providing equity capable of meeting this requirement. In the end, it is concluded that it is essential and urgent to put the Tax Execution Law into constitutionality, abolishing this requirement, at least exceptionally.

Key words: Tax Enforcement, Guarantee, Hyposufficiency.

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	10
2. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE EXECUÇÃO FISCAL	12
2.1 DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....	13
2.1.1 Lançamento	13
2.1.2 Hipóteses de Suspensão do Crédito Tributário	14
2.1.2.1 Moratória.....	15
2.1.2.2 Depósito do montante integral.....	16
2.1.2.3 Reclamações e recursos administrativos.....	16
2.1.2.4 Concessão de liminar em mandado de segurança.....	17
2.1.2.5 Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.....	17
2.1.2.6 Parcelamento.....	17
2.1.3 Hipóteses de extinção do crédito tributário	18
2.1.3.1 Pagamento.....	18
2.1.3.2 Compensação.....	19
2.1.3.3 Transação.....	19
2.1.3.4 Remissão.....	19
2.1.3.5 Decadência e Prescrição.....	20
2.1.3.6 Conversão do depósito em renda.....	20
2.1.2,7 Pagamento antecipado e homologação do lançamento.....	21
2.1.2.8 Consignação em pagamento.....	21
2.1.2.9 Decisão administrativa irreformável.....	21
2.1.3.10 Decisão judicial passada em julgado.....	21
2.1.3.11 Dação em pagamento em bens imóveis.....	22
2.1.4 Hipóteses de exclusão do crédito tributário	22
2.1.5 Garantias e privilégios do crédito tributário	23
2.2 CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS.....	24
2.3 CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA).....	25
3 EXECUÇÃO FISCAL E AS PRINCIPAIS MEDIDAS JUDICIAIS DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE	26
3.1 EXECUÇÃO FISCAL.....	26

3.2 PRINCIPAIS MEDIDAS JUDICIAIS DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE.....	29
3.2.1 Exceção de pré-executividade.....	30
3.2.2 Embargos à execução fiscal.....	30
3.2.3 Mandato de segurança.....	33
3.2.4 Ação anulatória.....	34
3.2.5 Ação declaratória.....	35
3.2.6 Ação de repetição de indébito tributário.....	36
3.2.7 Ação de consignação em pagamento.....	36
4 A EXIGÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO EM SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO DIANTE DA EXCEPCIONALIDADE PROVOCADO PELA PANDEMIA DO COVID-19.....	37
4.1 DA GARANTIA DO JUÍZO EM SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL.....	37
4.2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DA RELATIVIZAÇÃO À GARANTIA DO JUÍZO.....	41
4.2.1 Do acesso à justiça.....	41
4.2.2 Do devido processo legal.....	42
4.2.3 Do contraditório e a ampla defesa.....	43
4.3 A RELATIVIZAÇÃO DA GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL DIANTE DA HIPOSSUFICIÊNCIA FINANCEIRA RESULTANTE DA PANDEMIA DO COVID-19.....	45
4.3.1 A hipossuficiência financeira resultante de caso fortuito ou força maior.....	45
4.3.2 A relativização da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal.....	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS.....	55

1 INTRODUÇÃO

A garantia do juízo para interposição dos embargos à execução fiscal tem-se revelado como um grande entrave aos princípios do contraditório e ampla defesa, obstando o acesso à justiça pelo contribuinte.

O conflito tema deste estudo ocorre em função da aplicabilidade do previsto no art. 914 do CPC e o art. 16, §1º da Lei de Execução Fiscal (LEF), já que o primeiro, lei geral e posterior, aplicável às execuções cíveis de modo geral, dispensa a necessidade de garantia do juízo como condição de admissibilidade dos embargos, e o segundo, lei especial e anterior, exige a garantia. Através das modificações trazidas no CPC, introduzidas pela Lei nº 11.382/06, aplicadas de forma subsidiária a Lei de Execução Fiscal (LEF), eclodiram as primeiras manifestações a favor da relativização da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal.

Essa necessidade de garantia nos termos da LEF permanecia pacífica nos tribunais do país, em consequência dos entendimentos das procuradorias fiscais e da jurisprudência, porém, em posicionamento recente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgado do REsp 1.487.772-SE, passou a entender que a regra contida na LEF deverá ser relativizada em algumas situações concretas, ressaltando que advém da Constituição Federal a proteção ao acesso à justiça e à hipossuficiência financeira.

Considerando a existência dessa divergência, e somando-se a atual conjuntura econômica e jurídica, reflexo da pandemia do Novo Coronavírus (COVID 19) que tem levado vários contribuintes à condição de hipossuficiência, impedindo-os de acessar a justiça, o objetivo do presente estudo é aprofundar a discussão a respeito da relativização da garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal, através de uma análise mais aberta à luz da Constituição Federal, art.5º, XXV, LIV e LV; entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, incluindo a Súmula Vinculante 28, argumentando a aplicabilidade do art. 914 do CPC.

Diante disso, considera-se que a exigência da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal fere a Carta Magna ao impedir o contribuinte de acessar o Poder Judiciário, levando ao seguinte questionamento: a hipossuficiência em comento, não seria fruto de força maior em razão da situação pandêmica atual, excluindo a culpabilidade do contribuinte e, por conseguinte, possuindo este o direito de defesa de caráter excepcional?

Para isso, será empregado o método dedutivo e exploratório na defesa da temática exposta, na tentativa de uniformizar o entendimento de que é necessário relativizar a garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal, assegurando o acesso à justiça a todos os

pleiteantes. O estudo buscará dirimir querelas, analisando os posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários, através de pesquisa bibliográfica a livros, monografias, artigos científicos e referências jurisprudenciais.

Esse trabalho tem importante relevância acadêmica, pois trata-se de temática recente, pouco explorada, tendo em vista a excepcionalidade do Novo Coronavírus (COVID-19) e seus efeitos econômicos, sociais e jurídicos, que vem a somar com o antigo anseio de comprovar a inconstitucionalidade da exigência da garantia no processo de execução fiscal. No mundo jurídico, espera-se dirimir conflitos resultantes da hipossuficiência causada durante essa pandemia, alicerçado na garantia dos princípios constitucionais supracitados.

Inicialmente, abordar-se-á os créditos passíveis de execução fiscal, sejam eles tributários ou não, incluindo as espécies de suspensão, extinção e exclusão dos créditos tributários. Concluindo esse primeiro momento, uma perspectiva sucinta da constituição da certidão de dívida ativa (CDA).

O segundo capítulo trata do processo judicial tributário com ênfase na execução fiscal no que tange a medida judicial fazendária e alguns meios de defesa do contribuinte, com destaque para os embargos à execução fiscal e sua fundamentação na LEF.

Por fim, será abordada a garantia do juízo como exigência da LEF, sua desnecessidade em consonância com o art. 914 do CPC, além da discussão doutrinária e jurisprudencial do tema. Isto posto, realizar-se-á uma breve análise dessa exigência frente à hipossuficiência causada pela pandemia do COVID-19 resultado de força maior e a possibilidade da relativização da garantia do juízo de forma excepcional, atendendo ao art.5º, LV, da CF/88.

2 CRÉDITOS PASSÍVEIS DE EXECUÇÃO FISCAL

É de suma importância, destacar os créditos tributários e não tributários. A LEF trata da execução fiscal da dívida ativa, referindo-se aos créditos tributários e não tributários. O art. 2º da LEF, com redação similar ao art. 201 do CTN, dispõe não só sobre a dívida tributária, mas também sobre a dívida não tributária, daí a relevância da distinção. Vejamos:

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O dispositivo supratranscrito encontra-se corroborado por seu § 1º, ao descrever que qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída aos entes federativos, é chamado de dívida ativa, que assim dispõe: “Art.2º (...) § 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública”.

De acordo com o art. 2º da Lei n. 4.320/64, constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida no art. 39, § 2º, do mesmo diploma, que assim dispõe:

Art. 39. (...) § 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, multas de qualquer origem ou natureza, exceto a tributária, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços por serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, alcance dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Merece destaque, o § 2º, do art. 1º, da LEF, que inclui na dívida ativa a atualização monetária, juros e multa de mora, e demais encargos previstos em lei ou contrato. Observe-se o texto legal: “Art. 1º (...), § 2º A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato”.

Em resumo, a dívida tributária é composta das seguintes fontes de receitas: os impostos, as taxas, os empréstimos compulsórios, as contribuições de melhoria e as

contribuições especiais. Por outro lado, como crédito de natureza não tributária, as multas administrativas, os créditos originários de contratos *etc.*

2.1 DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Borba (2019) preleciona que o crédito tributário surge a partir da obrigação tributária principal, resultante da obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária, como prescreve o art. 139 do CTN, sendo formalizado administrativamente pelo lançamento, conforme art.142 do mesmo Códex.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

De acordo com Paulsen (2020), a relação obrigacional tributária, de pagar tributo ou penalidade, possui dois lados: a obrigação e o crédito. Detalhando, diz-se que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, porém, para que surja a responsabilidade pelo pagamento, obrigatoriamente tem que ser efetuado o lançamento, ato administrativo que individualiza a obrigação tributária, surgindo o crédito tributário. Configurando-se a teoria dualista adotada pelo nosso CTN.

2.1.1 Lançamento

O lançamento tributário possui duas características básicas, é vinculado e obrigatório. O CTN comprova isso em dois artigos: o primeiro, já citado, o próprio parágrafo único do art. 142, ao dizer que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória; o segundo, em seu art. 3º, quando diz que o tributo será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sinteticamente falando, significa dizer que, quanto ao lançamento, não existe espaço para a discricionariedade do Fisco, exigindo-se o fiel cumprimento da norma.

As funções do lançamento estão elencadas no caput do art. 142: verificar a ocorrência do fato gerador; demarcar a matéria tributária; calcular o montante devido; individualizar o sujeito passivo e aplicar penalidades quando cabíveis.

De acordo com Sabbag (2020), o lançamento é ato administrativo vinculado, não autoexecutório e privativo do Fisco, podendo haver, em seu processamento, uma participação maior ou menor do contribuinte no ato de lançar. Conforme o CTN, existem as seguintes espécies de lançamento, sopesando a participação do contribuinte: lançamento direto, de ofício ou ex officio (art. 149, I); lançamento misto ou por declaração (art. 147) e lançamento por homologação ou autolançamento (art. 150).

O lançamento de ofício ou direto é aquele lançamento realizado pelo Fisco que, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança da exação, constitui o crédito tributário dispensando o auxílio do contribuinte; em caráter suplementar, caso o contribuinte não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido, o lançamento de ofício será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário. O lançamento direto ou de ofício é procedimento constitutivo do crédito de iniciativa da Administração. Exemplos: IPTU (lançamento de ofício, por excelência), IPVA, taxas e contribuição de melhoria.

No lançamento misto ou por declaração, o contribuinte fornece ao Fisco elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido. Essa modalidade de lançamento é um procedimento constitutivo do crédito de iniciativa da Administração. O contribuinte, nesses casos, cumpre seu dever de informar, mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago. Exemplos: o imposto de importação e o imposto de exportação.

No lançamento por homologação, é o contribuinte quem apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente sua homologação quando a entenda correta. Nenhum ato do Fisco, portanto, se faz necessário para que o crédito tributário reste consolidado como sendo aquele reconhecido e pago pelo contribuinte. O simples decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador tem efeito homologatório, impedindo que o Fisco proceda a lançamento de ofício de eventual diferença ainda devida e não paga nem declarada. O lançamento por homologação ou autolançamento é um procedimento constitutivo do crédito de iniciativa do contribuinte. Exemplos: ICMS, IR, IPI, PIS, COFINS, CSLL.

2.1.2 Hipóteses de Suspensão do Crédito Tributário (arts. 151 a 155 do CTN)

Consoante Borba (2019), no momento em que é efetuado o lançamento e notificado o contribuinte, sem que se dê o pagamento, cabe à Fazenda Pública exigir judicialmente o seu crédito. O CTN, em seu art. 151, aborda uma outra situação, contemplando as hipóteses em que a Fazenda Pública não poderá propor a execução judicial em razão da suspensão da exigibilidade do crédito:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

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

Na hipótese de suspensão do crédito tributário, teremos os seguintes efeitos: bloqueio do ajuizamento da execução fiscal; suspensão da contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal se ela já tiver tido início (efeito suspensivo), ou impede a iniciação da contagem (efeito impeditivo); não dispensa do cumprimento de obrigação acessória, como preceitua o parágrafo único do mesmo artigo; a possibilidade de se obter certidão positiva com efeito de negativa, na forma do art. 206 do CTN.

Passar-se-á, agora, ao estudo de cada espécie de suspensão do crédito tributário.

2.1.2.1 Moratória (art. 151, I, do CTN)

Segundo Carneiro (2020), a moratória tem previsão no art. 151, I, do CTN e é regulada nos arts. 152 a 155 do referido diploma legal, que concede através de lei formal (art. 97, VI, do CTN) um novo prazo de pagamento. Subdivide-se em moratória geral e individual. O art. 152 do CTN confere à moratórias duas formas de concessão: a moratória geral e a moratória individual.

Na modalidade geral, a moratória é concedida por lei, sem a participação da autoridade administrativa. Nesta forma, podemos distinguir dois tipos de moratória, a saber: autonômica ou autônoma: concedida pelo possuidor da competência tributária. Exemplo: moratória do IPI pela União e heterônoma: concedida pela União quanto a tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Neste tipo, a União deve, simultaneamente, conceder

a moratória a seus tributos e às obrigações de direito privado. Vale ressaltar que o CTN permite, no campo da moratória, o que a Constituição Federal veda, no campo das isenções.

Na forma individual, a autoridade administrativa permitirá o benefício por despacho administrativo, se assim for autorizado o benefício pela lei.

Quanto à territorialidade da moratória, o art. 152 do CTN concede a moratória nas modalidades total ou parcial. Na primeira, a moratória é concedida na totalidade do território da autoridade tributária competente. Já em sua forma parcial, a concessão só é permitida em parte do território da referida autoridade.

O art. 153 do CTN traz em seus incisos I, II e III, os requisitos obrigatórios e facultativos a serem cumpridos pelo beneficiário da moratória. Os requisitos obrigatórios incluem o prazo e as condições em que se dará a concessão do favor. Já os facultativos, são os tributos a que se aplica o número de prestações e os vencimentos e garantias a serem fornecidas pelo beneficiário.

2.1.2.2 Depósito do montante integral (art. 151, II, do CTN).

Nas palavras de Sabbag (2020), o depósito integral é um direito do contribuinte, cuja utilização visa à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É considerado integral o depósito realizado em dinheiro, que inclui o tributo acrescido de juros e multas. É importante lembrar, que se trata do valor exigido pelo Fisco, e não o pretendido pelo contribuinte.

Nos termos da Súmula 112 do STJ, o depósito deve ser feito em dinheiro, já que é uma garantia de pagamento do tributo e não da sua execução. Por sua vez, a Súmula 373 do STF, tornou ilegítima a exigência de depósito prévio como requisito para a impetração de recurso administrativo, entendendo que sua exigência seria obstáculo ao direito de petição (SABBAG, 2020).

2.1.2.3 Reclamações e recursos administrativos (art. 151, III, do CTN).

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é permitida pela via administrativa. As reclamações e os recursos administrativos representam, em geral, o passo antecedente da via judicial, trazendo a vantagem de não submeterem ao litigante a incidência das custas judiciais. Como é notório, enquanto perdurar a lide no âmbito administrativo, a exigibilidade do crédito tributário continuará suspensa, e o contribuinte poderá obter uma certidão positiva com efeito de certidão negativa, conforme o art. 206 do CTN.

De acordo com Carneiro (2020), essa modalidade de suspensão não alcança apenas os recursos administrativos, como também qualquer reclamação, utilizada como instrumento para questionar o crédito tributário, normalmente chamado de impugnação em primeira instância (mas também pode vir por mera petição) ou recurso voluntário.

2.1.2.4 Concessão de liminar em mandado de segurança

A liminar em mandado de segurança (MS) sempre existiu como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Até a LC n.º 104/2001, apresentava-se como a única possibilidade de suspensão da exigibilidade, por meio judicial, disposta no inciso IV do art. 151 do CTN. Após o advento da LC n.º 104/2001, passou-se a existir seis causas suspensivas, acrescentando-se mais uma causa adstrita à ordem judicial – a concessão de medida liminar ou de tutela, em outras espécies de ação.

[...] o art. 7º, III, da Lei do MS (Lei 12.016/2009) determina que o Juiz, já ao despachar a inicial, poderá determinar que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

A doutrina e jurisprudência passaram então a aceitar a impetração do Mandado de Segurança com pedido Liminar, objetivando a suspensão dos efeitos do ato abusivo ou desviado, desde que preenchido os requisitos do “*fumus boni Iuri & periculum in mora*” (NOVAIS, 2018, p. 371).

2.1.2.5 Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, V, do CTN)

A Lei Complementar 104/2001 acrescentou o inciso V ao art. 151 do CTN, acrescentando a concessão de liminar e de antecipação de tutela em outras ações (e não só em mandado de segurança) às modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Isso veio corrigir uma omissão do CTN, uma vez que a tutela antecipada ou medida liminar concedida em qualquer ação judicial tem a intenção, análoga ao mandado de segurança, de evitar o ônus tributário para o contribuinte antes que seja analisado o mérito da lide judicial.

2.1.2.6 Parcelamento (art. 151, VI, do CTN)

A Lei Complementar 104/2001 também inseriu o inciso VI no art. 151 do CTN, incluindo o parcelamento dentre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. De acordo com Sabbag (2020), possui a natureza de uma moratória, pois os pagamentos se dão após o vencimento dos créditos tributários, em geral de forma mensal durante longo período de tempo. A princípio, caracteriza-se como ato discricionário da esfera administrativa, e, após sua concessão, passa a se revestir de direito líquido e certo para o contribuinte, conforme entendimento do STF.

Conforme o art. 155-A do Código Tributário Nacional (redação da LC 104/2001), o parcelamento será concedido na forma e sob as condições estabelecidas em lei específica, aplicando-se subsidiariamente as regras pertinentes à moratória. Salvo disposição de lei em sentido contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

2.1.3 Hipóteses de extinção do crédito tributário (arts. 156 do CTN).

Paulsen (2020) traz uma visão bastante didática sobre esse instituto, de forma que estabelece os modos de extinção do crédito tributário, dadas suas hipóteses, ocorrendo quando for: satisfeito mediante pagamento, pagamento seguido de homologação no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, compensação, conversão em renda de valores depositados ou consignados ou dação em pagamento de bens imóveis na forma e condições estabelecidas por lei (incisos I, II, VI, VII, VIII e XI), ainda que mediante transação (inciso III); desconstituído por decisão administrativa ou judicial (incisos IX e X); perdoado (inciso IV: remissão) e precluso o direito do Fisco de lançar ou de cobrar o crédito judicialmente (inciso V: decadência e prescrição).

2.1.3.1 Pagamento

O pagamento, como fator extintivo do crédito tributário, está previsto nos arts. 157 a 169 do CTN. Trata-se de modalidade direta de extinção do crédito tributário. Geralmente, o pagamento deve ser realizado em pecúnia (cheque, dinheiro ou equivalente). Porém, após o advento da Lei Complementar 104/2001, surgiu uma nova possibilidade de extinção indireta do crédito tributário (pois depende de lei), a dação em pagamento, conforme o art. 156, XI, do CTN. Vale ressaltar, que essa modalidade de extinção indireta do crédito tributário refere-se apenas a bens imóveis.

2.1.3.2 Compensação

A compensação, como forma extintiva de créditos, deve ser autorizada por lei e em consenso entre as partes, aplicando-se, subsidiariamente, as regras estabelecidas pelo CPC. No CTN encontra-se prevista nos arts. 170 e 170-A.

Diferentemente da compensação civilista, que exige que as dívidas sejam vencidas, o crédito do sujeito passivo tributário pode ser vencido ou vincendo. Assim sendo, podemos esquematizar a compensação do seguinte modo: a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, criou o art. 170-A do CTN, que regula a compensação nos casos em que existe pendência judicial alegada pelo sujeito passivo, acabando com o artifício, já habitual, de o contribuinte contestar judicialmente o pagamento de determinado tributo e já se creditar o mesmo valor, antes mesmo da decisão definitiva da lide.

2.1.3.3 Transação

De acordo com Sabbag (2020), trata-se de espécie prevista no art. 171 do CTN, que representa o acordo ou as concessões recíprocas que encerram um litígio, fundamentada nos arts. 840 a 850 do Código Civil (CC), com reciprocidade de ônus e vantagens. Depende de lei que a conceda, sendo, portanto, uma forma indireta de extinção do crédito tributário.

São exigidos ao menos três requisitos para que se dê a transação no Direito Tributário: previsão em lei; dúvidas com relação ao valor real do crédito de ambos os lados e concessões mútuas.

2.1.3.4 Remissão

A remissão tributária, prevista no art. 172 do CTN, nada mais é que o perdão da dívida pelo credor (Fisco). Tal instituto depende da existência de lei para sua aplicação, consoante o art. 150, §6º, da Constituição Federal.

Art. 172

A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância escusável do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Na verdade, é uma situação atípica, pois resulta em renúncia de receita e, como tal, deve estar amparada de estimativa do impacto orçamentário financeiro, dentre outros cuidados, nos moldes do art. 14 da LC 101/00, a Lei de Responsabilidade Fiscal (PAULSEN, 2020).

Os institutos da remissão e da anistia não se confundem, primeiramente, porque a remissão é causa de extinção de crédito (art. 156 do CTN), ainda que parcial, enquanto a anistia é causa de exclusão do crédito, de acordo com o art. 175 do CTN. Em segundo lugar, a remissão consiste no perdão do crédito tributário, enquanto o foco da anistia é a multa. Por último, a remissão ocorre após a constituição do crédito tributário, mas atinge também a obrigação, já a anistia atinge o momento da constatação da infração, mas o crédito tributário em si continua, ou seja, o tributo (CARNEIRO, 2020).

2.1.3.5 Decadência e Prescrição

Nas palavras de Borba (2019), a prescrição e a decadência são hipóteses de extinção do crédito tributário, que se traduzem pela inércia do titular de um direito por um período determinado de tempo. Se o fato externo ocorreu antes do lançamento, é caso de decadência; já se ocorreu depois, é caso de prescrição, logo, o lançamento é o marco material que as distingue.

2.1.3.6 Conversão do depósito em renda

De acordo com Novais (2018), em caso de insucesso na discussão administrativa ou judicial, o depósito (integral), antes usado para suspender, será agora convertido em renda, extinguindo-se o crédito tributário (art. 156, VI, do CTN). Sendo assim, a conversão desse depósito em renda, também se caracteriza como modalidade indireta de pagamento já consagrada como forma extintiva do crédito (art. 156, I, do CTN).

2.1.3.7 Pagamento antecipado e homologação do lançamento

É cediço, que o lançamento por homologação ou autolancamento é aquele no qual o contribuinte calcula o valor do tributo devido, paga antecipadamente ao lançamento e aguarda a homologação por parte da Fazenda Pública, que pode operar-se expressa ou tacitamente, com a inércia da autoridade. Vale ressaltar, que o fato do pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo por si só não extingue definitivamente o crédito tributário, mas apenas após posterior homologação.

2.1.3.8 Consignação em pagamento

A consignação em pagamento se destaca como medida judicial manejada pelo contribuinte para ver garantido seu direito ao adimplemento de tributos sempre que o Fisco opor as situações dispostas no art. 164 do CTN: recusa no recebimento ou subordinação ao cumprimento de outras obrigações; subordinação ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal ou bitributação. A extinção do crédito só ocorre quando julgada procedente a demanda e o prévio depósito convertido em renda para o Fisco (art. 156, VIII, do CTN).

2.1.3.9 Decisão administrativa irreformável

Modalidade de extinção referente às decisões administrativas favoráveis ao contribuinte, uma vez que, se contrárias, não terão o condão de extinguir o crédito tributário, restando ao contribuinte à possibilidade de sua reforma na via judicial.

2.1.3.10 Decisão judicial passada em julgado

De acordo com Harada (2018), a coisa julgada (decisão) extingue o crédito tributário, pois não há como a Fazenda pretender sua reforma ou modificação. Essa decisão só poderá ser modificada, através da ação rescisória, se presente um dos pressupostos contidos no art. 966 do CPC. Entretanto, não terá efeito suspensivo, logo, não altera a situação do sujeito passivo que teve o crédito tributário extinto.

2.1.3.11 Dação em pagamento em bens imóveis

A dação em pagamento tem origem civilista, prevista nos arts. 356 a 359 do CC. Em direito tributário, o pagamento do tributo, em regra, acontece mediante o pagamento em dinheiro, já que se trata de prestação pecuniária. Porém, também seria possível a quitação mediante a entrega de algo que possa exprimir o valor monetário (art. 3º do CTN). Dessa forma, o bem imóvel com certo grau de precisão, poderá ser utilizado para quitação das obrigações tributárias (NOVAIS, 2018).

No entanto, não existe no CTN, expressa previsão da possibilidade de quitação dos tributos através da dação em pagamento de bens móveis. Apesar dessa ausência, a doutrina e jurisprudência nacionais caminham no sentido de sua aceitação, pois, visando menores prejuízos à máquina pública ao receber patrimônio em detrimento de nada receber.

2.1.4 Hipóteses de exclusão do crédito tributário

A isenção e anistia são espécies de exclusão do crédito tributário que evitam a sua constituição por meio do lançamento tributário, possuem previsão legal no art. 175 do CTN. É importante lembrar que a concessão desses benefícios não excluirá a manutenção das obrigações tributárias acessórias (art. 175, parágrafo único, do CTN).

A isenção é a hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme o inciso I do art. 175 do CTN, não se confundindo com a imunidade, pois é prevista em lei e não na Constituição. Seus efeitos atingem a obrigação tributária principal, mantendo-se incólumes os deveres instrumentais do contribuinte, ou seja, as chamadas obrigações tributárias acessórias. O contribuinte beneficiado por esse instituto continuará obrigado às prestações positivas ou negativas que não correspondam ao pagamento de tributo (art. 113, § 2.º, do CTN).

A anistia consiste no perdão das penalidades pecuniárias, concedido por lei, antes da constituição do crédito tributário (art. 175, II, do CTN). Somente pode ser aplicada a infrações cometidas antes da vigência da lei que a tiver concedido, operando efeito retrospectivo. A anistia geral é aquela denominada ampla e irrestrita que se concretiza apenas pela publicação da lei. Anistia limitada atende algumas situações: às infrações relativas a determinado tributo; àquelas infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; à determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei concessiva do favor ou pela autoridade administrativa.

2.1.5 Garantias e privilégios do crédito tributário

O Código Tributário Nacional trata das garantias e dos privilégios do crédito tributário, considerando motivos de cunho material e processual. O mesmo Códex ainda aponta as chamadas preferências do crédito tributário relativamente a outros créditos. Sendo assim, por razões de interesse público, com o propósito de preservar a arrecadação, o crédito tributário dispõe de proteção especial, visando proteger o pagamento e garantir preferência para o recebimento. Essa preferência é baseada no patrimônio do devedor, não raro, insuficiente para quitação do débito, surgindo assim o concurso de credores, conforme exposto adiante.

As garantias do crédito tributário, expressas nos arts. 183 a 193 do CTN, não taxativas, são as vantagens utilizadas pelo do Poder Público para direcionar o contribuinte ao pagamento do tributo. Sua existência decorre do princípio da supremacia do interesse público. Ressalvados os bens e rendas declarados pela lei como impenhoráveis (art. 833 do CPC/2015), todos os outros respondem pelo crédito tributário do sujeito passivo (art. 184 do CTN). Vale ressaltar, que até mesmo os bens gravados por ônus real ou aqueles que possuem cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade podem ser executados pela Fazenda Pública.

Os privilégios do crédito tributário estabelecem prioridade de pagamento perante créditos de outras naturezas, notadamente na falência, recuperação judicial, liquidação de pessoas jurídicas, inventário e arrolamento de bens. O art. 186 do CTN dispõe que “o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho”.

A exceção fica por conta de créditos trabalhistas, pois a natureza alimentar deles deve prevalecer à tributária, logo, teríamos o crédito tributário na segunda posição de preferência, apenas perdendo posição para legislação/acidente do trabalho.

No processo de falência, o crédito tributário novamente perderá posições importantes (art. 186, parágrafo único, CTN). De acordo com a preferência por ordem de pagamento: créditos extraconcursais (art. 84 da Lei 11.101/2005 e art. 188 do CTN); valores restituíveis (art. 85 da Lei 11.101/2005); legislação e acidente do trabalho (art. 83, I, da Lei 11.101/2005); garantia Real (art. 83, II, § 1º, da Lei 11.101/2005); créditos tributários, excetuando-se multas (art. 83, VII, da Lei 11.101/2005).

De acordo com Novais (2018), “Créditos tributários também serão pagos preferencialmente se surgirem durante o processo de inventário ou arrolamento (art. 189 do CTN), bem como no curso de liquidação, judicial ou voluntária, de pessoas jurídicas de direito privado (art. 190 do CTN)”.

Por fim, existindo concorrência entre as Fazendas Públicas, situação em que seriam devidos tributos a mais de um fisco, o pagamento deverá obedecer ao previsto no art. 187 do CTN. A citar:

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. (Redação dada pela Lei nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró rata.

2.2 CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS

O art. 39, § 2º da Lei nº 4.320/1964 caracteriza os créditos entendidos como não tributários, vejamos:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

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

Os créditos não tributários não originam da cobrança de tributos, ou seja, não são provenientes de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições ou multas tributárias. Derivam de outras relações entre o cidadão e algum ente público, como multas de trânsito, indenizações, multas do PROCON, preços públicos, alugueis, dentre outros. Logo, qualquer crédito que não está contido no conceito de tributo, disposto no art. 3º, do CTN, deve ser entendido como crédito não tributário.

Independentemente do título, seja ele judicial ou extrajudicial, deve se apresentar líquido, certo e exigível, portanto, precisa ter valor estipulado, estar vencido e não ter sido pago.

2.3 CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA)

O crédito tributário definitivamente constituído, aberto, em face da ausência de pagamento pelo contribuinte, é inscrito em dívida ativa, tema abordado nos arts. 201 a 204 do CTN, art. 3º, § 2º, da LEF (Lei n. 6.830/80) e 39 da Lei n. 4.320/64.

O art. 201 do CTN dispõe que dívida ativa é constituída a partir de crédito tributário pago fora do prazo fixado pela lei ou por decisão judicial final em processo regular, quando regularmente inscrita na repartição administrativa competente. Apesar de o CTN tratar exclusivamente da dívida ativa tributária, a Lei n.º 6.830/1980 eliminou a distinção entre créditos tributários (fiscais) e não tributários. Em resumo, créditos tributários advêm de tributos acrescidos de juros e multas devidos por inadimplência, enquanto a dívida ativa não tributária restringe-se aos demais créditos da Fazenda Pública, como os provenientes de foros, laudêmios, aluguéis, entre outros (SABBAG, 2020).

O termo de inscrição na dívida ativa é o documento que libera o fisco para dar início à execução, por meio do ajuizamento da ação de cobrança. Atualmente, a inscrição propriamente é realizada por meio eletrônico, e não mais em livros, como evidencia o parágrafo único do art. 202. O termo de inscrição origina a CDA (Certidão de Dívida Ativa), que constitui título executivo extrajudicial, e servirá de escopo para o processo de execução fiscal. O art. 202, I a V, do CTN dispõe alguns requisitos que devem constar no termo de inscrição e na CDA (SABBAG, 2020).

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

O art. 203 do CTN prevê que o erro ou a omissão de tais elementos provocam nulidade da inscrição e do processo de cobrança, lembrando que a nulidade poderá ser sanada até decisão de primeiro grau, podendo ser providenciada a substituição da certidão nula, reabrindo-se o prazo para defesa do sujeito passivo.

3 EXECUÇÃO FISCAL E AS PRINCIPAIS MEDIDAS JUDICIAS DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE

Nos dizeres de Abraham (2018), o processo judicial tributário dispõe de todas as medidas judiciais existentes no ordenamento jurídico para a solução de um conflito de envolvendo o contribuinte e a Fazenda Pública. Na realidade, com exceção da Ação de Execução Fiscal, determinada em lei específica (Lei nº 6.830/1980), as demais ações judiciais são as mesmas utilizadas em todas as outras áreas do direito, situando-se no Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) e na Lei de Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/2009). Portanto, não se pode falar em um código específico de processo tributário no nosso ordenamento jurídico.

3.1 EXECUÇÃO FISCAL

A ação de execução fiscal é o meio utilizado pelo Fisco para exigir a dívida ativa, seja ela tributária ou não. Possui rito específico determinado pela Lei nº 6.830/1980, diploma conhecido por Lei de Execuções Fiscais (LEF), aplicando-se de maneira subsidiária o Código de Processo Civil (CPC).

O CPC trouxe um modelo cooperativo, amenizando o caráter inquisitorial da execução, com base em cinco deveres fundamentais: dever de inquisitorialidade, onde o juiz utilizará seus poderes inquisitórios na busca da verdade dos fatos; dever de prevenção ou advertência, no qual incide o art. 139, IX, incumbindo o juiz de determinar o suprimento de pressupostos processuais e o saneamento de outros vícios processuais, assim como o art. 317, que institui o amplo dever do juiz de conceder à parte oportunidade para, se possível, corrigir o vício, antes de proferir decisão sem resolução de mérito; dever de esclarecimento, que obriga ao juiz a elucidação de qualquer dúvida sobre ato praticado; dever de diálogo, que determina a oitiva das partes, necessárias ao conhecimento de matéria de fato e de direito e, por último, o dever de auxílio das partes, que impõe ao juiz a função de facilitador na busca dos direitos e do cumprimento dos deveres, consoante a letra do art. 139, IV e VI, do mesmo Códex (BARTINE, 2020).

Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe:

- IV - determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária;
- VI - dilatar os prazos processuais e alterar a ordem de produção dos meios de prova, adequando-os às necessidades do conflito de modo a conferir maior efetividade à tutela do direito;

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei nº 6.830/80, se trata de uma forma de execução por quantia certa, firmado em título extrajudicial, no qual se pleiteia a prestação da tutela jurisdicional executiva. Esse instituto não busca o alinhamento da lide, mas sim a satisfação do direito alcançado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa (CDA), conforme o inciso IX, do art. 784 do CPC. Logo, sua função no âmbito tributário, é obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias ou fundações) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Paulsen acrescenta:

A CDA deve revestir-se de certeza, liquidez e exigibilidade. Quando suspensa a exigibilidade por alguma das causas previstas no art. 151 do CTN, já não mais poderá ser ajuizada execução fiscal ou, se ajuizada, deverá ser suspensa, carente que estará, o título, de um dos requisitos que dele se exige (p. 758, 2020).

O valor executado na ação, ou seja, o crédito tributário ou não tributário passível de inscrição em dívida ativa e cobrança através da execução fiscal, engloba, entre eles, a atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos legais (art. 2º, § 5º, III, LEF), compondo ainda a CDA de tributos federais da Fazenda Nacional o denominado encargo legal de 20% disposto no Decreto-lei nº 1.025/1969, que substitui, nos embargos do devedor julgados improcedentes, a condenação do devedor em honorários advocatícios (ABRAHAM, 2018).

O polo ativo da Execução Fiscal será ocupado pelo exequente (Fisco), na pessoa do ente fazendário, que representa os créditos tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e suas autarquias. No polo passivo estará o executado (devedor), seja ele o contribuinte, responsável ou substituto, ou, ainda, garantidores e sucessores, havendo a possibilidade de seu redirecionamento para terceiros que legalmente possam responder pela dívida.

Segundo Abraham (2018), a execução, normalmente, será proposta no domicílio do executado, em uma Vara de Fazenda Pública (onde houver), sendo certo que a competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário (art. 5º, LEF), não sendo paralisada a execução fiscal. A citação do executado para quitar a dívida em cinco dias, sob pena de penhora de bens no limite do valor cobrado, suspende a prescrição a partir do despacho do juiz que ordenar a citação (art. 174, parágrafo único, I, CTN e art. 7º, I, LEF).

Quando formalizado o crédito por declaração do contribuinte, o prazo conta da declaração. O STJ entende que a demora da máquina judiciária em praticar os atos processuais não pode prejudicar o credor que tenha ajuizado a execução tempestivamente, razão pela qual aplica sua Súmula 106 também à execução fiscal¹¹²⁹: “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” (PAULSEN, p. 759, 2020).

Consoante a Súmula 558 do STJ, “Em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada”. Por outro lado, a Súmula 559 do STJ firma: “Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei n. 6.830/1980”.

Se o executado pagar totalmente a dívida, extingue-se a execução; se este pagar parcialmente a dívida, a execução seguirá pela parcela não quitada. O devedor citado e que não pagar a dívida deverá garantir a execução em uma das formas previstas no art. 9º, LEF: depósito em dinheiro; fiança bancária ou seguro garantia; nomear bens à penhora ou indicar à penhora bens oferecidos por terceiros para serem aceitos pela Fazenda Pública.

Na inexistência de pagamento ou garantia do juízo, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis na conformidade do art. 10, da LEF, devendo obedecer à ordem de preferência do art. 11 da mesma Lei: dinheiro; título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; pedras e metais preciosos; imóveis; navios e aeronaves; veículos; móveis ou semoventes; direitos e ações.

O Juiz, a seu critério e em qualquer fase processual, poderá substituir a penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia a pedido do ente fazendário, ou

ordenar a substituição dos bens penhorados por outros ou o reforço da penhora insuficiente, a pedido da Fazenda, nos moldes do art. 15, LEF.

Conforme o art. 185-A do CTN, na redação da Lei Complementar nº 118, em vigor a partir de 09/06/2005, na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não serem encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará a indisponibilidade de seus bens e direitos, informando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. Nesse sentido, foi editada a Súmula 560 do STJ: “A decretação da 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” (CHIMENTI, 2017).

Caso não encontrem o devedor ou bens sobre os quais possa recair a penhora, a execução é suspensa pelo juiz, por um ano, conforme o art. 40 da Lei nº 6.830/80 (LEF), para que o fisco possa realizar diligências administrativas e obter informações que permitam o prosseguimento da execução. A Fazenda Pública deverá ser informada da situação. Decorrido o prazo sem achado que permita o prosseguimento, o juiz procede ao chamado arquivamento administrativo dos autos, ou seja, ao arquivamento na própria Vara, sem baixa na distribuição. Na verdade funciona como uma interrupção, permitindo que a execução possa retomar seu curso a qualquer tempo a pedido do ente fazendário. Porém, se o feito estagnar por mais de cinco anos, o juiz deverá intimar a Fazenda para que se pronuncie sobre alguma causa de suspensão ou interrupção do prazo, como o parcelamento do débito e, na sua negativa, decretará a prescrição intercorrente, extinguindo a execução (PAULSEN, 2020).

Nesse sentido, o STJ publicou a Súmula 314: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

3.2 PRINCIPAIS MEDIDAS JUDICIAIS DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE

A tributação consiste em atos de fiscalização, lançamento e cobrança de tributos e penalidades pelo descumprimento da legislação tributária. Dessa atividade fazendária podem ocorrer desvantagens ao contribuinte perante a cobrança indevida de valores ou até a imposição de penalidades desacertadas.

Diante disso, o contribuinte tem o direito constitucional e legítimo de apresentar meios de defesa judiciais contra quaisquer abusos supostamente praticados pelo Estado. Nesse sentido, conforme o previsto no inciso XXXV do art. 5º da nossa Carta Magna, a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, permitindo que o contribuinte dirija-se ao Juízo preventivamente, para evitar a imposição de tributo tido por indevido, ou posteriormente, na tentativa de anular eventual lançamento.

3.2.1 Exceção de pré-executividade

A Exceção de pré-executividade é uma figura processual, resultante de construção doutrinário-jurisprudencial, utilizada como instrumento de defesa do executado frente à execução fiscal. A exceção de pré-executividade trata-se de simples petição apresentada nos autos da execução fiscal demonstrando a ausência de alguma das condições da ação, de pressuposto processual ou mesmo de causas suspensivas da exigibilidade ou extintivas do crédito que não demandem dilação probatória. Nesse entendimento, o STJ editou a Súmula 393: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”. Meio pertinente para exhibir vício ou impedimento demonstrável de pronto. A decadência e a prescrição podem ser suscitadas através de simples petição, contanto que presentes os elementos que permitam verificar seus termos iniciais e finais. Além disso, não contempla a necessidade de garantia da execução como ocorre nos embargos.

Vale ressaltar, que o executado jamais deve perder o prazo para opor embargos, o mesmo deve requerer a suspensão da execução e do prazo para embargos até que decidida a exceção ou que renove seus argumentos nos embargos. A exceção, de outro lado, não tem prazo para ser oposta. Mesmo preclusos os embargos, poderá o executado, através da exceção de pré-executividade, suscitar matérias passíveis de serem conhecidas de ofício pelo Juiz (PAULSEN, 2020).

3.2.2 Embargos à execução fiscal

É a forma de defesa do devedor na execução fiscal com natureza de ação incidental. Momento em que o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas. O objetivo principal desse instrumento é invalidar, total ou parcialmente, o título executivo, e, conseqüentemente, obter a extinção da

execução por ele motivada. Como ação, cumprirá os requisitos do art. 319 do CPC, devendo ser distribuídos por dependência, uma vez que o próprio juiz da execução fiscal tem a competência para julgar os embargos.

A defesa do executado na execução fiscal, espécie de contestação, mas com natureza de ação incidental, é feita através dos embargos à execução (ou embargos do devedor), tal como permite o art. 16 da LEF, desde que garantida a execução, no prazo de 30 dias, contados: I – do depósito; II – da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III – da intimação da penhora. Nos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas (ABRAHAM, p. 432, 20180).

Em situações excepcionais, como na demonstração da inexistência de bens penhoráveis, o prazo para oferecer embargos à execução deverá ter início na data da intimação da decisão que o juiz dispensou a garantia ao juízo.

Os embargos à execução fiscal podem ser opostos pelo próprio devedor (embargos do devedor) ou por terceiro prejudicado pela execução (embargos de terceiro), que seria pessoa não citada como executado e, mesmo assim, afetada pela execução, por meio de constrição ou ameaça sobre seus bens, consoante o disposto no art. 674 do CPC.

Geralmente, nos embargos do devedor são alegadas as seguintes situações: falta de notificação do lançamento ou nulidade de citação no processo administrativo; inexigibilidade do título por matéria de fato ou de direito; ilegitimidade das partes; excesso da execução; causas impeditivas, modificativas ou extintivas da obrigação (pagamento, compensação, prescrição, etc.) e incompetência do juízo da execução (ABRAHAM, 2018).

De acordo com Paulsen (2020), nos embargos se permite abordar toda matéria de defesa, permitindo-se discussões sobre o lançamento, sobre o processo administrativo, sobre a inscrição em dívida ativa e a respectiva CDA, sobre o procedimento da execução e sobre o próprio mérito do tributo exequendo. Nesse instituto, aplica-se o princípio da fungibilidade, de modo que os embargos de terceiros opostos equivocadamente pelo executado devem ser recebidos como embargos do devedor haja garantia do juízo e forem tempestivos.

Os embargos não provocam, automaticamente, a suspensão da execução. Após a Lei nº 11.382/06, que acrescentou o art. 739-A (CPC/73), substituído posteriormente pelo art. 919 do CPC/15, aplicável subsidiariamente à execução fiscal, a concessão do efeito suspensivo aos embargos depende não apenas de garantir o juízo, como também da observação dos seus fundamentos e da possibilidade de dano de difícil ou incerta reparação que o prosseguimento processual possa acarretar.

Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

§ 2º Cessando as circunstâncias que a motivaram, a decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada.

§ 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas à parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante.

§ 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

§ 5º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens.

Dispõe o art. 16, § 3º, da Lei nº 6.830/80 que “não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo a de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”.

Machado Segundo (2018) ao analisar o assunto, tratou como lógico a inviabilidade da reconvenção, haja vista que não se trata de uma contestação à execução, mas processo de espécie distinto, através do qual é prestada tutela de conhecimento, e não a tutela executiva. Podendo o executado a qualquer tempo, mover ação autônoma, de conhecimento com o mesmo fim da reconvenção, cujo manejo é legalmente vedado, sem qualquer prejuízo. No que se refere à compensação, não é acertada a proibição, deve-se sopesar que a compensação, atualmente, é amplamente autorizada por lei, não fazendo sentido algum negar sua arguição em sede de embargos.

Acerca dessa temática, merece destaque o REsp 1.252.333/PE da 2ª Turma do STJ, publicado no DJe de 03/08/2011:

“[...] 2. O art. 16, § 2º, da LEF deve ser lido com tempero. O que não é permitido é, em defesa na execução fiscal, o executado apresentar créditos que possui (indébitos tributários, créditos presumidos ou premiais ou outros créditos contra o ente público exequente tais como: os a receber e ações diversas ajuizadas) a fim de abater os créditos tributários em execução. No entanto, nada impede que alegue a existência de compensações efetivamente já realizadas, efetivadas e reconhecidas, em processo administrativo ou judicial, com os créditos que são objeto da CDA, e que, por esse motivo, não poderiam ali estar (compensações tributárias pretéritas). Hipótese em que o crédito tributário veiculado na CDA foi incorretamente inscrito. [...]”

Não deve existir amparo jurídico para que a entidade fazendária, de fato devedora, dilate o prazo para o adimplemento de suas dívidas, de forma diversa da força com que cobra seus credores.

3.2.3 Mandato de segurança.

O mandado de segurança possui vasta utilização em matéria tributária, previsto na Constituição Federal de 1988 (art. 5º, LXIX), sendo regido pela Lei nº 12.016/2009, destinada a impedir ou desconstituir atos ilegais praticados por autoridades administrativas. É aplicado sempre que o contribuinte sofre uma cobrança tributária indevida e não se faça necessária dilação probatória. Também pode ser usado na solução de problemas relacionados a certidões negativas de débitos quando o contribuinte se sinta lesado pela omissão da autoridade fazendária, que deixe escoar o prazo de 10 dias para a emissão de certidão sem disponibilizá-la, ou quando o Fisco se nega a emitir Certidão Negativa de Débitos ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. Por se tratar de rito célere e não haver condenação em ônus sucumbenciais, é meio processual de larga vantagem.

Em matéria tributária, observamos que o mandado de segurança é cabível nas seguintes situações: de forma repressiva (suspensiva), quando o ato coator já estiver produzindo efeitos, na hipótese do fisco recusar expedir a certidão negativa em favor de contribuinte, fundamentado na exigência de tributos considerados indevidos e inscrição em CDA; preventiva, quando o ato coator estiver prestes a ocorrer, é caso de evitar apreensão de mercadorias do contribuinte com o propósito de coibi-lo a recolher tributo supostamente devido por parte da autoridade fazendária.

Este remédio constitucional é considerado uma medida célere a ser usada pelo contribuinte que sofreu uma ameaça ou lesão a um direito líquido e certo. Se tratando de medida de urgência, a liminar passa a ser inata do próprio *mandamus*. Para sua concessão, faz-se necessária a análise dos pré-requisitos, contidos no art. 7º, III, da Lei 12.016/2009: I – ocorrência de fundamento relevante para sua concessão (*fumus boni juris*); II – do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida (*periculum in mora*).

De acordo com Abraham (2018), o estabelecimento da competência para a impetração do mandado de segurança é de natureza absoluta, em razão do cargo da autoridade fazendária, sendo a mesma entendida como apta a desfazer o ato ilegal ou abusivo.

3.2.4 Ação anulatória

O art. 38 da Lei nº 6.830/80 determina que a discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução; excetuando-se o emprego do mandado de segurança, a ação de repetição do indébito e a ação anulatória do lançamento, também conhecida como ação anulatória do débito fiscal. A ação anulatória de débito fiscal corresponde a uma forma de ação declaratória negativa, através da qual se busca o reconhecimento da inexistência de uma dívida tributária que está materializada em determinado lançamento tributário.

Diferentemente da ação declaratória, que é proposta antes da constituição do crédito tributário, a ação anulatória será proposta após o ato administrativo de lançamento, visando invalidá-lo. Assim, pode ser promovida em momento seguinte ao lançamento tributário (notificação), quer durante o processo administrativo fiscal em que impugna aquele ato (renunciando à esfera administrativa), ou ainda mesmo após a inscrição em dívida ativa (ABRAHAM, p. 425, 2018).

Depois que o contribuinte é notificado para pagar o tributo, existe a possibilidade de defender-se administrativamente, com efeito suspensivo da exigibilidade do respectivo crédito nos moldes do art. 151, III, do CTN. Porém, caso não tenha êxito no processo administrativo. Ou, ainda, que prefira judicializar de pronto, hipótese em que abrirá mão da esfera administrativa. É o que dispõe o art. 38, parágrafo único, da LEF: “A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.

O prazo prescricional para a propositura da ação anulatória é de cinco anos, empregando-se o art. 1º do Decreto nº 20.910/32, contados da notificação do lançamento ou da decisão final do processo administrativo. Não obstante, o art. 38 da LEF determine que a ação anulatória é precedida de depósito preparatório do valor do débito, o Supremo Tribunal Federal, recentemente, editou a Súmula Vinculante 28, que torna inconstitucional qualquer exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário. O ajuizamento da ação anulatória dispensa qualquer garantia. O depósito pode ser efetuado, caso o contribuinte almeje suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN), mas não é condição *sine qua non*.

Sobre o pedido da concessão de tutela antecipada na ação anulatória, ensina BARTINE:

Poderá o sujeito passivo realizar, no bojo da ação, o pedido de concessão de tutela provisória antecipada de urgência, mediante atendimento dos

requisitos estabelecidos no art. 300 do CPC/2015, conforme anteriormente analisado. No entanto, caso não haja cabimento de tutela provisória antecipada de urgência pela falta de atendimento dos requisitos legais ou por vedação expressa da lei, o sujeito passivo poderá realizar o depósito do montante integral para fazer jus à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, II, do CTN (BARTINE, p.92, 2020).

3.2.5 Ação declaratória

De acordo com Paulsen (2020), a ação declaratória é o meio tributário pertinente quando o contribuinte almeja ver reconhecido e declarado em juízo que o ato praticado não gera obrigação tributária ou que a obrigação é inferior àquela cobrada segundo a interpretação do Fisco. O mandado de segurança alcança o mesmo resultado, mas só na ação declaratória é possível a dilação probatória.

Fundamentada no art. 19 do CPC de 2015, dispõe que o interesse do autor pode limitar-se à declaração: I – da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica; II – da autenticidade ou da falsidade de documento. Agrega-se a esse o art. 20 do mesmo diploma, que diz ser admissível a ação meramente declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito. Dessa forma, a ação declaratória tributária poderá ser: positiva, quando visa confirmar a existência de uma relação jurídica de natureza tributária ou negativa, quando se busca declarar a inexistência de uma relação jurídica de natureza tributária.

O momento ideal para a propositura dessa ação é antes da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, antes do lançamento. Normalmente, isso ocorre através da notificação de débito, aviso de lançamento, imposição de um auto de infração e imposição de multa (AIIM) ou ainda por meio da inscrição em dívida ativa.

Abraham elenca algumas situações tributárias suscetíveis a esse instituto:

Podemos relacionar algumas aplicações da ação declaratória em matéria tributária: a) para declarar existente ou inexistente uma obrigação tributária principal ou acessória em face de uma situação jurídica (inconstitucionalidade ou ilegalidade) ou situação de fato (realização do fato gerador); b) para que se reconheça a prescrição de uma obrigação tributária; c) para que se interprete uma norma legal aplicável a uma situação de fato; d) para que se interprete uma cláusula contratual em face de preceito legal tributário; e) para que se declare a aplicação de atualização monetária, juros e demais encargos incidentes; f) para que se declare a validade de determinado documento (p. 25, 2018).

O Judiciário não se trata de órgão consultivo, logo, não permite ao contribuinte buscar a solução de suas dúvidas em matéria tributária, de modo geral, sem a prévia demonstração de seu interesse e de sua legitimidade. Assim, a ação declaratória deve ser fundamentada em situação controvertida e tangível, não se prestando à interpretação da lei em tese.

3.2.6 Ação de repetição de indébito tributário

Ocorrendo o recolhimento indevido de um valor a título de tributo, qualquer que seja a modalidade de lançamento, permite-se requerer a restituição do montante correspondente ao pagamento indevido (art. 165 do CTN). Podendo ainda, o valor pleiteado corresponder ou não ao total pago, pois muitas vezes apenas uma parte era indevida. Esse direito perdura mesmo que o pagamento tenha sido espontâneo e sem protesto, obedecendo ao princípio geral que proíbe o enriquecimento sem causa.

É de suma importância, a redação do art. 166 do CTN, segundo o qual “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.” No mesmo sentido, evidencia-se a Súmula 546 do STF, esclarecendo o teor da Súmula 71 da mesma Corte, no que diz: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo”.

O prazo para ajuizar essa demanda, administrativa ou judicialmente, é de cinco anos contados do pagamento indevido, conforme o art. 168 do CTN, interpretado em consonância com a Lei Complementar nº 118/05.

3.2.7 Ação de consignação em pagamento

O propósito desta ação no âmbito jurídico-tributário não é discutir sobre o cumprimento da obrigação tributária. Se o contribuinte se propõe a realizar a consignação em pagamento, não lhe resta dúvida sobre o cumprimento da obrigação. No entanto, a quantia a ser depositada, é que deve ser demonstrada, a quem é de direito receber o tributo, dentre outras. Porém, o dever de pagar é incontestável.

Sua previsão legal está nos arts. 539 a 549 do CPC, e, no que diz respeito ao processo tributário, no art. 164 do CTN:

A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

De acordo com Hugo de Brito (2018), a aplicação da consignatória possui mais utilidade na hipótese exposta no inciso III do artigo supra, quando mais de uma entidade fazendária estiverem exigindo tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

4 A EXIGÊNCIA DE GARANTIA DO JUÍZO EM SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO DIANTE DA EXCEPCIONALIDADE PROVOCADO PELA PANDEMIA DO COVID-19

4.1 DA GARANTIA DO JUÍZO EM SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL

A LEF é taxativa ao dizer que os embargos à execução fiscal dependem da garantia do juízo, assim dispõe o § 1º do art. 16 da Lei nº 6.830/80, ainda em vigor: “Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

A garantia ao juízo, nos moldes do art. 9º da LEF, pode ocorrer através do depósito integral, fiança bancária ou indicação de bens a penhora no valor que é devido pelo contribuinte (devedor), acatando ainda a indicação de bens oferecidos por terceiros com aceite da Fazenda Pública. De outra forma não serão recebidos os embargos e o executado não terá sua defesa apreciada e julgada quanto à forma e mérito.

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:
I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º - Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§ 3º - A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Vale ressaltar, que essa garantia é condição para processabilidade dos embargos, na sua ausência eles são inadmitidos. Logo, por lhe faltar pressuposto processual válido, os embargos à execução fiscal deverão ser julgados sem resolução do mérito, com fulcro no art. 485, IV, do CPC.

Também merece destaque, o fato do executado estar sob o manto da justiça gratuita, isso não o libera de garantir o juízo da execução. Entendimento pacífico no STJ:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

GARANTIA DO JUÍZO. BENEFICIÁRIO DA JUSTIÇA GRATUITA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DAS LEIS.

1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Discute-se nos autos a possibilidade de oposição de embargos à execução fiscal sem garantia do juízo pelo beneficiário da justiça gratuita.

3. Nos termos da jurisprudência do STJ, a garantia do pleito executivo fiscal é condição de procedibilidade dos embargos de devedor nos exatos termos do art. 16, § 1º, da Lei n. 6.830/80.

4. O 3º, inciso VII, da Lei n. 1.060/50 não afasta a aplicação do art. 16, § 1º, da LEF, pois o referido dispositivo é cláusula genérica, abstrata e visa à isenção de despesas de natureza processual, não havendo previsão legal de isenção de garantia do juízo para embargar. Ademais, em conformidade com o princípio da especialidade das leis, a Lei de Execuções Fiscais deve prevalecer sobre a Lei n. 1.060/50. Recurso especial improvido. (REsp 1437078 / RS, Ministro HUMBERTO MARTINS. Segunda Turma. Data do Julgamento: 25/03/2014)

No caso de não ocorrer o pagamento, nem a garantia da execução prevista no bojo do artigo 9º da LEF, a penhora poderá recair sobre qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis, assim dispõe o art. 10 da LEF.

Inovações trazidas pelo Código de Processo Civil/2015, que entrou em vigor no dia 18 de março de 2016, trouxeram novos ares ao tema em comento. A mudança mais significativa foi a manutenção da desnecessidade de garantia do juízo para opor embargos à execução cível (art. 914), norma incluída em nosso ordenamento jurídico através da Lei nº 11.382, em 2006.

De acordo com Daniel Amorim (2016), essa norma não caracteriza exagero à proteção do executado, haja vista que não existe efeito suspensivo dos embargos (art. 919, caput, do CPC), pelo menos não em regra geral.

No entanto, por se tratar de lei especial, o art. 16, §1º da LEF tem sido predominantemente aplicado às execuções fiscais, uma vez que o CPC é lei geral, manuseado de forma subsidiária em matéria tributária, logo, o art. 914 desse Códex que dispensa a necessidade de garantia do juízo como condição de admissibilidade dos embargos, tem sido preterido. Esse tem sido o entendimento na maioria dos tribunais do país, especialmente, devido ao posicionamento empregado no julgamento do Recurso Especial nº 1.272.827 pelo STJ, que seguiu o rito dos recursos repetitivos. A citar:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

1. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da lei 8.953/94, que promoveu a reforma do Processo de Execução do CPC/73 (lei 5.869/73 - CPC/73), nele incluindo o §1º do art. 739, e o inciso I do art. 791.

5. Desse modo, tanto a lei 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, §4º da lei 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela lei 11.382/06) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (fumus boni juris) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora).

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela lei 11.382/06 - 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 6.830/80, que exige

expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013, destaques adicionais). (Grifos Acrescidos)

Observa-se que a LEF é incisiva quanto à aplicação do seu art. 40, motivo pelo qual se poderia considerar que a penhora de bens em valor inferior à quantia executada não autoriza a oposição de embargos do executado. Nada obstante, qual seria o destino desses bens e da execução fiscal enquanto não sejam penhorados outros que a garantam suficientemente?

A esse respeito, o art. 40 da Lei nº 6.830/80 dispõe que “o juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor *ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora*” (grifamos). Considerando-se insuficiente a penhora, portanto, a solução seria suspender o recebimento dos embargos, e também o curso da execução, até que fosse feito o reforço (RSTJ, 110/72). Nada obstante, os mesmos juízes que inadmitem os embargos por conta da insuficiência da penhora recusam-se a suspender a execução até que sejam encontrados outros bens. Afirmam ser aplicável o art. 40 da LEF apenas aos casos de *completa ausência* de bens penhoráveis, e de modo unilateral e irrefreável levam à hasta pública aqueles bens sobre os quais já recaiu a constrição (BRITO MACHADO, p. 423, 2018).

Ao analisar indispensabilidade da garantia do juízo por hipossuficiente como entrave ao acesso à justiça, e observando alguns precedentes do STJ em que a Corte vem, de maneira pontual e excepcional, minorando a exigência do depósito integral diante da insuficiência de bens do executado para cobrir ou para servir de garantia total do valor da dívida exequenda, Janssen Murayama apresenta as seguintes considerações:

[...] em determinados casos, a referida garantia poderá constituir verdadeiro obstáculo ao Acesso à Justiça no processo executivo fiscal, tendo em vista que a sua não apresentação acarretará na inadmissibilidade dos embargos à execução fiscal no caso da adoção da interpretação literal deste dispositivo pelo magistrado. [...] A conclusão a que chegamos é a de que a regra é a possibilidade de oposição de embargos à execução somente após a garantia do juízo. Todavia, em casos excepcionais em que demonstrada de forma manifesta a inexistência de bens em nome do executado, devem ser admitidos embargos oferecidos sem a necessidade de garantir previamente o juízo da execução de forma a assegurar a garantia constitucional do Acesso à Justiça. (ABRAHAM, p. 432)

O STJ entende que se faz necessária a garantia do juízo para o oferecimento de embargos à execução fiscal, em se tratando da aplicação de lei especial (LEF), porém, em

casos excepcionais, deve-se afastar essa exigência quando o devedor comprovadamente não possuir patrimônio para garantia do crédito exequendo, em homenagem à garantia de acesso à Justiça. Entretanto, apenas a litigância sob a assistência judiciária gratuita, por parte do executado, não é ponderado como suficiente para desobrigá-lo de garantir o juízo.

4.2 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DA RELATIVIZAÇÃO À GARANTIA DO JUÍZO

4.2.1 Do acesso à justiça

O acesso à justiça, previsto na Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XXXV, constitui não só o direito de intentar em face do Estado uma solução para os litígios, como também o direito a um processo justo, efetivo e célere. Contudo, isso por si só não é suficiente, é essencial que haja o devido processo legal, isto é, que sejam dadas as devidas garantias que limitarão o exercício do poder do Estado, e permita que as partes exerçam seus direitos, previstos em lei. Esse direito é fortemente manifestado em nossa Carta Magna, e abrange não apenas a via repressiva, quando ocorre a lesão, mas também de maneira preventiva quando ocorre a ameaça ao direito.

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;

Nas palavras de André Ramos (2020), esse princípio é basilar na constituição do Estado de Direito, pois de nada serviriam leis votadas pelos representantes populares se, em sua aplicação, fossem elas desrespeitadas, sem que houvesse controle de sua observância. A legalidade requer a possibilidade ampla e irrestrita de apreciação de lesão ou ameaça a direito pelo órgão competente.

De acordo com Alexandre de Moraes (2017), o acesso ao poder judiciário não requer exaurimento da instância administrativa, a Constituição Federal de 1988, diferentemente da anterior, afastou a necessidade da chamada jurisdição condicionada ou instância administrativa de curso forçado, uma vez que excluiu a permissão dada pela Emenda Constitucional nº 7, verdadeiro obstáculo ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário.

Esse princípio deve ser analisado concatenando com a indeclinabilidade da prestação jurisdicional, que não permite ao poder judiciário abster-se de julgar, quaisquer sejam as motivações. Ainda que falte norma específica, deve o magistrado analisar o problema e apresentar-lhe solução, fundamentada nos critérios que o Direito determina.

Em resumo, o acesso justiça está bem sintetizado na obra de André Ramos que replicou as palavras de Eduardo Cambi:

“sob o enfoque constitucional, o direito de ação não é apenas um poder genérico de provocar a atuação jurisdicional, mas implica a concessão de poderes específicos de agir em juízo, compreendendo um conjunto de iniciativas e de faculdades, que vão além do mero ato de introdução da demanda no processo, abrangendo outro complexo de atividades das partes, consideradas indispensáveis à obtenção da tutela efetiva do direito material ou do interesse lesado. A garantia constitucional da ação não assegura o mero direito ao processo, mas o direito ao processo justo, dentro do qual está compreendido o direito à prova, com o reconhecimento da possibilidade de fazer admitir e experimentar todos os meios probatórios permitidos (ou não vedados) pelo sistema, desde que relevantes para a demonstração dos fatos que servem de fundamento para a pretensão.”

Nessa esteira, visando garantir o acesso à justiça, o Supremo Tribunal Federal derrubou uma antiga barreira de ingresso no Poder Judiciário, ao emitir a Súmula Vinculante nº 28 declarando ser inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.

4.2.2 Do devido processo legal

O princípio do devido processo legal está previsto de forma expressa na Constituição de 1988, em seu art. 5º, que assim dispõe: “LIV — ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Alexandre de Moraes (2017) ensina que o devido processo legal protege duplamente o indivíduo, representando a salvaguarda ao direito de liberdade, assim como proporcionando-lhe paridade total de condições em face do Estado e plenitude de defesa.

Na ótica de André Ramos, o devido processo legal, no âmbito processual, representa a garantia cedida à parte processual para que possa usufruir da totalidade dos meios jurídicos existentes. A plenitude de defesa, citada no conceito de devido processo legal, sugere o direito à defesa técnica, à publicidade da decisão, à citação, à produção ampla de provas, ao juiz

natural, aos recursos legais e constitucionais, à decisão final imutável, à revisão criminal, ao duplo grau de jurisdição. Enquanto que no âmbito material, corresponde à necessidade de observar o critério da proporcionalidade, resguardando a vida, a liberdade e a propriedade.

Possivelmente a garantia ao devido processo legal figure entre as mais importantes e relevantes garantias constitucionais. Entretanto, é na esfera processual que o devido processo legal, de forma associada e sincrônica com outros princípios, se encarrega de resguardar a relação jurídica garantindo às partes o direito ao contraditório e à ampla defesa, o direito ao juiz natural, o direito a não ser processado e condenado com base em prova ilícita e o direito a não ser preso senão por determinação da autoridade competente e na forma estabelecida pela ordem jurídica.

4.2.3 Do contraditório e a ampla defesa

Comportamento nato do ser humano é a autodefesa. Sendo assim, a mais natural das reações humanas, precisa ser reconhecida pelo Estado na iminência de qualquer forma de acusação oficial. A ampla defesa é resultado da evolução dos direitos fundamentais, princípio essencial para se declarar inocente e, conseqüentemente, que lhe permita produzir todas as provas possíveis e necessárias que corroborem essa declaração. O direito ao contraditório não deve ser esquecido, caminham lado a lado, por isso, devem ser analisados conjuntamente.

A ampla defesa e o contraditório estão previstos no texto constitucional de forma expressa, em seu art. 5º, LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Esse princípio estende-se à esfera administrativa, pois nenhuma penalidade poderá ser imposta, assim como no campo judicial, sem a necessária plenitude de defesa.

Nas palavras de Alexandre de Moraes, pode-se visualizar de maneira sintética a ampla defesa e o contraditório:

Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois a todo ato produzido pela acusação caberá igual direito da defesa de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que melhor lhe apresente, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor (MORAES, 2017, p. 85).

Todo o ato processual executado por qualquer de suas partes deve dar oportunidade e direito à outra de se opor, de contestar, de apresentar contraprovas ou versão distinta e pessoal para que de fato se possa interpretar de maneira ampla o ato em análise.

O contraditório constitui parte essencial do devido processo legal, pois se associa no próprio inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, à ampla defesa. A principal distinção entre ambos é que o princípio constitucional do contraditório não é destinado exclusivamente à defesa, mas às partes no processo judicial ou administrativo. Constitui um elemento de equilíbrio e paridade de armas.

Consoante Maria Sylvia Zanela Di Pietro, o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, pode ser definido da seguinte forma:

O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada; 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas; 4- direito de apresentar defesa escrita (2007, p. 367).

A plenitude do princípio do contraditório, no que se refere a garantir a paridade de armas no processo, exige uma equidade entre as partes para que as reações possam efetivamente nivelar suas situações no processo. Eis a motivação pela qual existem leis que permitem a assistência aos menos favorecidos economicamente, como a gratuidade da justiça e o direito à assistência jurídica pelo Estado.

Por fim, o princípio do contraditório e da ampla defesa agregado ao princípio do devido processo legal não permitem que o Estado deixe de apreciar a defesa e as alegações do indivíduo demandado, seja em âmbito judicial ou administrativo, muito menos, autoriza a cobrança de valores fundamentada em lei infraconstitucional para o exercício desse direito.

4.3 A RELATIVIZAÇÃO DA GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL DIANTE DA HIPOSSUFICIÊNCIA FINANCEIRA RESULTANTE DA PANDEMIA DO COVID-19

4.3.1 A hipossuficiência financeira resultante de caso fortuito ou força maior

Diante de um contexto inesperado que produz consequências jurídicas, econômicas e sociais avassaladoras, o Estado tem o dever constitucional de relativizar sua atividade fiscal, tendo em vista a hipossuficiência financeira decorrente desse momento anômalo, bem como tentar minimizar os danos fiscais, evitando uma enxurrada de medidas judiciais.

O quadro que observamos nas últimas semanas pela pandemia do COVID-19, sem prévio aviso ou oportunidade de resposta, com pessoas físicas e jurídicas impossibilitadas de cumprir com suas obrigações, permite a invocação do instituto do caso fortuito ou da força maior como exceção ao princípio do *pacta sunt servanda*.

O caso fortuito e a força maior devem ser compreendidos como motivação involuntária do querer da parte, que deixar de cumprir certa prestação que tinha por obrigação. Portanto, tudo que é imprevisível na criação da obrigação, e mesmo previsto, é sempre aquele evento cujos efeitos seriam impossíveis evitar ou impedir.

Muitos doutrinadores abordam esses institutos como se fossem sinônimos, mas até hoje existe discordância a respeito do assunto, porém, o Código Civil não fez distinção entre os termos e adotou a seguinte definição:

Art. 393. O devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizado.
Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.

De acordo com Flávio Tartuce (2018), regularmente, observa-se que a parte obrigacional não se responsabiliza pelo caso fortuito, que corresponde ao evento totalmente imprevisível ou pela força maior, fato previsível, mas inevitável, a não ser que haja previsão expressa no contrato quanto a tal obrigação.

Segundo MARIA HELENA DINIZ:

[...] na força maior conhece-se o motivo ou a causa que dá origem ao acontecimento, pois se trata de um fato da natureza, como, p. ex., um raio que provoca um incêndio, inundação que danifica produtos ou intercepta as vias de comunicação, impedindo a entrega da mercadoria prometida, ou um terremoto que ocasiona grandes prejuízos etc. Já no caso fortuito, o acidente que acarreta o dano advém de causa desconhecida, como o cabo elétrico aéreo que se rompe e cai sobre fios telefônicos, causando incêndio, explosão de caldeira de usina, e provocando morte.

Na esfera cível, deve-se constatar que o cumprimento da prestação contratual deverá se tornar impossível, total ou parcialmente, e não apenas ser dificultado. Ainda mais

importante, é se comprovar o nexo causal entre o alegado evento de caso fortuito ou força maior e o impedimento do cumprimento da obrigação. Diante disso, raramente, o devedor em mora poderá recorrer a esses institutos para fundamentar o descumprimento de seu compromisso.

Normalmente, a parte que almeja a dispensa temporária de sua obrigação, deve comprovar todo empenho necessário para minimizar a onerosidade da supressão do cumprimento de sua obrigação em face do evento inesperado. Essa postura objetivando reduzir os efeitos do evento de força maior é pressuposta da boa-fé, justificando o interesse no cumprimento das obrigações que legalmente, mesmo que tardiamente.

O caso fortuito e a força maior não podem ser pleiteados por aqueles que já estavam inadimplidos, preponderando sempre o princípio da boa-fé. Não pode um devedor, valendo-se de evento inesperado, utilizar-se para o não cumprimento de sua obrigação, ou seja, não pode, intencionalmente, agir de tal maneira que provoque a dilatação das consequências do inadimplemento. Longe disso, deve o devedor, respeitando o princípio da boa-fé objetiva, utilizar-se de tudo ao seu alcance para cumprir com sua obrigação.

Segundo os ensinamentos de Pablo Stolze (2012), o caso fortuito e a força maior constituem excludentes de responsabilidade, combatem o nexo causal do dano perpetrado e não necessariamente o elemento acidental culpa.

Para se configurar o caso fortuito, ou de força maior, precisa-se dos seguintes pressupostos: o fato deve ser necessário, não determinado por culpa do devedor, pois, se há culpa, não há caso fortuito; e reciprocamente, se há caso fortuito, não pode haver culpa, na medida em que um exclui o outro; o fato deve ser superveniente e inevitável e por fim, o fato deve ser irresistível, fora do alcance do poder humano (GONÇALVES, 2012).

Os efeitos da pandemia do COVID-19 estão se manifestando de uma maneira sem precedentes, com particularidades e efeitos econômicos arrasadores, porque não dizer similares a uma grande guerra. Sabe-se que nos períodos de exceções e calamidades, é que surgem os debates, com o debruçar dos estudiosos buscando soluções para dirimir os conflitos sociais, econômicos e jurídicos. Diante disso, nesse momento tão atípico, medidas governamentais foram inevitáveis, tais como o fechamento comercial, suspensão dos transportes públicos, isolamento social e a quarentena, medidas que provocaram a queda de empresas e a fragmentação de toda cadeia logística envolvida, levando indivíduos e empresas a reduzirem sua receita ou até mesmo perdê-la.

É evidente que para muitos afetados, a situação de inadimplência do cumprimento de suas obrigações, caracteriza-se como caso fortuito ou força maior.

Diante disso, não resta outra atitude do Estado, senão relativizar a cobrança dessas obrigações, de forma excepcional, na perspectiva de permitir a manutenção dessas famílias, assim como, garantir alguma arrecadação fiscal.

4.3.2 A relativização da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal

Em breve relato, os embargos à execução fiscal, constitui uma das formas de defesa do executado contra a cobrança da dívida tributária ou não tributária da entidade fazendária. Acontece que o art. 16, § 1º, da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), estabelece que os embargos só serão admitidos, após completa garantia da execução. Portanto, essa garantia do juízo é uma condição de admissibilidade dos embargos, nos termos da lei acima mencionada.

O Direito Provisório vislumbra a produção normativa, extraordinariamente, editada para fundamentar ações necessárias em caráter emergencial, em face da pandemia do COVID-19, durante o período de Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN).

Esse ramo do direito deve obedecer a critérios lógicos e científicos do mundo jurídico. Inicialmente, em situações de exceção à normalidade, como guerra, calamidade, estado de defesa e emergência, a democracia permite a edição de normas de duração provisória visando o percurso mais fácil e viável para os indivíduos e suas instituições; essas regras devem ser analisadas em coerência com o momento em que serão aplicadas, sendo um equívoco, interpretá-las com base nos princípios e fundamentos do sistema jurídico anterior pré-emergencial. Tem sido assim com as normas trabalhistas e o Direito Administrativo, objetivando a preservação de renda e emprego. Por fim, deve-se aplicar as leis do regime anterior, quando se referirem ao tempo de anormalidade, como o estado de calamidade citado na Lei de Licitações e na Lei de Responsabilidade Fiscal; as regras da CLT que tratam expressamente de força maior, observando sempre o alcance da norma e a sua sensibilidade (FERNANDES *et al.*, 2020).

A vigência do Direito Provisório é determinada pela Lei 13.979/2020, obedecendo ao prazo de duração da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN), que por sua vez, segue as determinações da Organização Mundial de Saúde (OMS). Durante esse interstício, obriga-se a respeitar os atos jurídicos praticados, devendo o ordenamento jurídico retornar a seu *status quo*, tão logo cesse a emergência.

Um alerta é necessário: de nada adianta instituir novas normas, se o intérprete continuar a seguir os critérios e fundamentos de normas pré-

existentes e, ainda, cometer o erro de servir-se de jurisprudências de períodos de normalidade para decidir a regularidade ou irregularidade de um ato, praticado durante o estado de calamidade ou período de emergência (FERNANDES *et al.*, p. 27, 2020).

Não se pode mergulhar no novo, preso aos princípios velhos, conseqüentemente, o poder público tem que ser maleável e interpretar os fatos com um olhar para situação emergencial que o país vivencia.

É necessário se fazer uma avaliação jurídica sob a ótica do acesso à justiça, através da garantia constitucional da Carta Magna brasileira de 1988, que assegura a todos os indivíduos o direito de ingresso ao Poder Judiciário, obedecendo ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, previstos no art. 5º, XXXV, LIV, LV. Os Tribunais devem se fundamentar em tais princípios constitucionais, relativizando a obrigatoriedade de garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, haja vista o momento atípico que assola o país.

Existe também ampla discussão em torno da Súmula Vinculante nº 28 editada pela Corte Maior: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”.

Em decisão proferida pela Primeira Turma do STF, no julgamento do Agravo Regimental nos autos da Reclamação Constitucional n.º 20.617, em razão de decisão monocrática do relator da matéria, ministro Luís Roberto Barroso, negando seguimento à Reclamação apresentada contra pronunciamento do Juízo da 07ª Vara Federal da Subseção Judiciária do Rio de Janeiro-RJ, o qual subordinou o recebimento dos embargos à execução fiscal à prévia garantia do juízo. A Primeira Turma da Suprema Corte, rejeitou, por unanimidade, provimento ao recurso, alegando que a Súmula Vinculante nº 28 não se aplica à execução fiscal, pois a mesma possui legislação específica. Reproduzem-se trechos do acórdão, *in verbis*:

[...] Assim, ao contrário do que sustenta a inicial, a decisão reclamada não está propriamente a exigir depósito, e sim garantia da execução, gênero do qual o depósito é apenas uma espécie, como se vê do art. 9º da Lei nº 6.830/1980 e do art. 655 do CPC [revogado pela Lei nº 13.105/15]. Eventual rejeição de bens ofertados, por iliquidez, não pode ser equiparada à exigência de depósito prévio, e pode ser objeto de questionamento na sede própria, valendo observar que reclamação não é sucedâneo recursal.

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

afirmado pelo Plenário desta Corte. (BRASIL. STF, Primeira Turma, AgRg na Reclamação Constitucional n.º 20.617)

Nessa senda, os Tribunais têm decidido adotando o mesmo entendimento, in verbis:

[...] 1.Consolidada a jurisprudência no sentido de que é requisito de admissibilidade especial dos embargos do devedor a prévia garantia do Juízo, conforme legislação especial, que trata da execução fiscal e respectivos embargos (artigo 16, §1.º, LEF), que prevalece sobre a legislação geral, especialmente diante de norma reguladora específica, não padecendo de qualquer vício ou eiva de inconstitucionalidade. [...] 3. Nem se alegue que tal exigência é inconstitucional, nos termos da súmula vinculante 28/STF, pois diferentemente das ações de mera impugnação da exigibilidade fiscal, os embargos do devedor dirigem-se contra a validade de título executivo, em execução fiscal aparelhada, demonstrando que, em tal ação incidental, não se aplica a restrição sumulada. 4. Apelação improvida.(BRASIL. TRF3, Terceira Turma, AC 00030514820154036119)

[...] Sumula Vinculante nº 28 do E. Supremo Tribunal Federal que teve origem na Declaração de Inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 8.870/94, que exigia o depósito prévio para o ajuizamento de ações que visavam discutir o débito junto ao INSS (ADI nº 1.074/DF), entendendo a Suprema Corte que sua aplicação não se estende à exigência de garantia prévia na Execução Fiscal para oposição dos Embargos. – Aplicação do disposto no §1º do art. 16 da Lei nº 6.830/80. – Entendimento também consagrado pelo C. Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Representativo de Controvérsia no Resp nº 1.272.827/PE. – Manutenção da decisão agravada. – Extinção dos Embargos sem resolução do mérito, na forma do inciso IV do art. 267, do Código de Processo Civil de 1973. – Recurso a que se dá provimento.(BRASIL. TJ/RJ, Sétima Câmara Cível, AI 00607391220158190000)

Diante disso, o que se observa nas decisões, é ofensa direta ao acesso à justiça, mitigando o direito de ação e, indiretamente, o pleno exercício de outros direitos e garantias constitucionais tais como: o devido processo legal, a ampla defesa, o contraditório, reduzindo o alcance da Súmula Vinculante nº 28.

Logo adiante, em 22/05/2013, consoante julgado do Superior Tribunal de Justiça em sede do Recurso Especial nº 1.272.827, essa Corte afastou a possibilidade de não garantir o juízo frente à execução fiscal, por entender que a Lei de Execução Fiscal, tem previsão expressa e por se tratar de lei específica, deve preponderar sobre o CPC, utilizado de forma subsidiária no processo de execução fiscal, uma vez que a LEF não é omissa sobre o tema em tela.

Embora a LEF levante algumas previsões específicas, a garantia do juízo como condição de processabilidade dos embargos não deveria ser uma delas. O que se percebe é

que a norma especial está revogando uma norma geral, disparidade que não deveria se observar, haja vista que a legislação especial tem função de detalhar o instituto.

A prévia necessidade de garantir o juízo mitiga o direito de defesa em sede de embargos à execução fiscal. Porém, sua concessão não eliminaria uma eventual tutela provisória na satisfação do crédito, permitindo o devido processo legal sem maiores prejuízos, sem ferir a garantia constitucional ao contraditório. Nessa senda, Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p. 227), observa:

[...] a certidão de dívida ativa, que aparelha a execução fiscal, pode representar uma obrigação constituída de modo inteiramente unilateral. É certo que, em princípio, ao administrado deve ter sido oferecido direito de defesa, com a possibilidade de se provocar a instauração de um processo administrativo, mas isso não necessariamente acontece, e mesmo esse processo administrativo nem sempre transcorre com a lisura e a imparcialidade que seriam necessárias.

Nossa Carta Magna está centralizada no indivíduo, é inconcebível que o Estado seja fim e não meio, não se deve sempre sacrificar o interesse do indivíduo com o objetivo de satisfazer o público ou o Estado. O que se entende é que o crédito tributário não pode ser menosprezado, mas também não tem que ser hipervalorizado. Existem meios de evitar a violação de direitos e garantias fundamentais.

Superando esse entendimento, foi determinado na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos, que tratava de reforço de penhora, que em casos comprovados de hipossuficiência patrimonial do devedor, poder-se-ia relativizar a garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, aplicando-se de forma mais abrangente. É o que comprova no voto do Ministro Relator, Luiz Fux. A citar:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DETERMINAÇÃO DE REFORÇO DE PENHORA PELO JUIZ EX OFFICIO. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE REQUERIMENTO PELA FAZENDA EXEQUENTE, IN CASU. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

Nesse sentido, in verbis: "Caso o devedor não disponha de patrimônio suficiente para a garantia integral do crédito exequendo, cabe-lhe comprovar inequivocamente tal situação. Neste caso, dever-se-á admitir os embargos, excepcionalmente, sob pena de se violar o princípio da isonomia sem um critério de discrimen sustentável, eis que dar seguimento à execução, realizando os atos de alienação do patrimônio penhorado e que era insuficiente para garantir toda a dívida, negando

ao devedor a via dos embargos, implicaria restrição dos seus direitos apenas em razão da sua situação de insuficiência patrimonial. Em palavras simples, poder-se-ia dizer que tal implicaria em garantir o direito de defesa ao "rico", que dispõe de patrimônio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao "pobre", cujo patrimônio insuficiente passaria a ser de pronto alienado para a satisfação parcial do crédito. 14. Recurso a que se nega provimento. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1127815/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 14/12/2010). (Grifos acrescidos).

Nesse caso, compreende-se que a Corte entendeu que não se deve impedir a processabilidade dos embargos à execução, em razão do valor do bem penhorado ser inferior ao valor exequendo, devendo o juiz proceder à intimação do devedor para reforçar a penhora. Isso, evidentemente, diante da hipossuficiência comprovada do executado, do contrário, na hipótese de não reforçar a penhora, os embargos deverão ser inadmitidos.

Em 28/05/2019, prosseguindo no entendimento da relativização da garantia do juízo, motivada pela hipossuficiência do executado, seguindo o voto do Ministro Relator Gurgel de Faria, a Primeira Turma do STJ, por unanimidade, decidiu:

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

4. A Constituição Federal de 1988, por sua vez, resguarda a todos os cidadãos o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, CF/88), tendo esta Corte Superior, com base em tais princípios constitucionais, mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, restando o tema, *mutatis mutandis*, também definido na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos. 5. **Nessa linha de interpretação, deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, caso comprovado inequivocadamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo 9. *In casu*, a controvérsia deve ser resolvida não sob esse ângulo (do executado ser beneficiário, ou não, da justiça gratuita), mas sim, pelo lado da sua hipossuficiência, pois, adotando-se tese contrária, “tal implicaria em garantir o direito de defesa ao “rico”, que dispõe de patrimônio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao “pobre”.** 11. Recurso especial provido, em parte, para cassar o acórdão recorrido. (Grifos acrescidos)

A exigência da garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal merece ser dispensada, caso comprovada de forma irrefutável que o executado não condições financeiras ou patrimônio capazes de garantir o crédito exequendo. Essa previsão já existe no CPC, em seu artigo 914, porém, não mencionada na execução fiscal.

De suma importância, destacar que a Carta Magna Brasileira aponta garantias constitucionais tais como o acesso à justiça, a plenitude da defesa e do contraditório, não podendo existir normas que mitiguem a defesa do indivíduo, lembrando que o devedor não deve sofrer inquisição judicial sem o direito de produzir provas, pois muitas vezes a Fazenda Pública erra na propositura das execuções e, ainda, produz de forma unilateral a CDA, sem o devido processo de conhecimento.

É inconstitucional dispensar tratamento diferenciado absoluto ao crédito público no tocante a exigência de garantia à execução. Isso seria desrespeitar princípios e garantias fundamentais em razão de Lei Especial não interpretada, preterindo sempre o indivíduo ao público, sem avaliar situações excepcionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A finalidade do processo de execução é a satisfação do direito do credor. Na execução fiscal não é diferente, busca a satisfação de créditos públicos essenciais no orçamento de políticas públicas. Devido a isso, essa execução é detentora de maiores garantias, no intuito de paramentar essa cobrança e colocar o interesse público acima do particular.

Por essa razão, a Lei de Execução Fiscal exige, expressamente, a necessidade da garantia do juízo como condição fundamental para admissibilidade dos embargos fiscais do devedor, amparada pela especialidade da norma e justificada em algumas jurisprudências. Com isso, o segmento jurídico tributário condiciona o devedor à disponibilidade de patrimônio para contestar uma dívida que, muitas vezes, tende a demonstrar valores exacerbados ou indevidos.

Observa-se que da defesa do executado no processo civil foi beneficiada através do art. 914 do CPC que aboliu a exigência de garantia como meio de processabilidade dos embargos do devedor, medida de extrema urgência na legislação tributária pátria, uma vez que tal corrigenda não foi absorvida pela LEF, prevalecendo o que está previsto no art. 16, § 1º, da Lei de Execução Fiscal.

Deve-se entender que esse método distinto ao qual se submete o Fisco não constitui escape para excessos, mas um meio importante para reaver o crédito público, podendo, ao mesmo tempo, se efetivar de maneira menos gravosa ao executado, respeitando seus direitos individuais. Diante disso, a dispensa de garantia do juízo nos embargos à execução civil deve se estender aos embargos fiscais, corrigindo assim grave falha na garantia de princípios constitucionais básicos. O Estado tem o dever de atuar com proporcionalidade frente à sociedade, isso se aplica também ao poder de tributar, sem ofender a Constituição Federal durante relação jurídica com o contribuinte. O óbice à defesa em processo de execução fiscal infringe diversos princípios constitucionais, entre eles, o direito de acesso à justiça, o direito ao devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Mesmo que a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública possua presunção de certeza e liquidez, tal juízo é relativo e não absoluto. Outra situação que desfavorece o contribuinte, refere-se à constituição dessa CDA, que ocorre de forma unilateral, sem o devido processo de conhecimento por parte do contribuinte. Portanto, deve o executado exercer seu direito de contraditório e ampla defesa na sua plenitude, para não sujeitar o processo de execução à inconstitucionalidade.

Ao examinar alguns entendimentos em torno da (des) necessidade da garantia do juízo, restou comprovado que o Poder Judiciário ainda não uniformizou suas decisões em torno do assunto. Percebe-se uma vasta maioria a favor da obrigatoriedade dessa garantia.

Diante disso, esse estudo ainda evidenciou o absurdo dessa exigência e passa a defender a relativização dessa garantia, uma vez que os Tribunais não protegem essa prática, que ao menos corrijam esse atentado à justiça, nem que seja de forma parcial, em respeito à excepcionalidade econômica, jurídica e social decorrente da pandemia do COVID-19.

Esse instituto já está previsto no nosso Código Civil (art. 393) e pode ser perfeitamente aplicado ao direito tributário, uma vez que a própria LEF prevê o uso subsidiário desse Códex na execução fiscal. O caso fortuito ou a força maior deve ser recebido como excludente da obrigatoriedade da garantia do juízo na execução fiscal, lógico, que após comprovação de nexo causal deste com a impossibilidade do cumprimento dessa exigência.

Além disso, o Direito Provisório também corrobora esse entendimento, uma vez que, por se tratar de medida extraordinária em face da pandemia do COVID-19, durante o período de Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN) decretado pelo Ministério da Saúde, permite a alteração da Lei ou novo entendimento jurisprudencial por parte dos Tribunais, mesmo que de forma temporária.

Alguns julgados sustentam a tese exposta, dentre eles, um dos mais incisivos, o entendimento do STJ, em 28/05/2019, que por unanimidade, a Primeira Turma daquele Corte seguiu o voto do Ministro Relator Gurgel de Faria, favorável a dispensa de garantia do juízo em sede de embargos à execução fiscal, quando comprovadamente, a hipossuficiência do devedor impedi-lo de fornecer patrimônio capaz de suprir essa exigência.

Por fim, esse trabalho destaca que é fundamental e inadiável revestir a Lei de Execução Fiscal de constitucionalidade, adequando-a a realidade jurídica justa. Além disso, ficou mais do que comprovado que a Constituição Federal, por meio dos princípios do contraditório e da ampla defesa agregados ao devido processo legal, não permite que o Estado deixe de apreciar a defesa e as alegações do devedor, seja em âmbito judicial ou administrativo, muito menos, autoriza a cobrança de valores fundamentada em lei infraconstitucional para o exercício desse direito.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARTINE, Caio. **Manual de prática tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

BRASIL, República Federativa do. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 de maio de 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De11735.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

BRASIL. **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 20 de outubro de 2020.

BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110406.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

BRASIL. **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/112016.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

BRASIL. **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/113105.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

BRASIL. 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>>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1127815/SP2009/0045359-2**. Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.11.2010, DJe 14.12.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em 05 de outubro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Recurso especial 1272827-PE**, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.05.2013, D.J.e. 31.05.2013. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em 05 de outubro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Recurso especial 1252333-PE**, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 28.06.2011, D.J.e. 03.08.2011. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em 05 de outubro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Recurso especial 1437078-RS**, Rel. Min. Humberto Martins. Segunda Turma. j. 25/03/2014, D.j.e. 31.03.2014. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em 05 de outubro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Recurso especial 1487772-SE**, 1ª Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 28.05.2019, D.J.e. 12.06.2019. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em 05 de outubro de 2020.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

CAMBI, Eduardo. **Direito Constitucional à Prova no Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001 (Coleção Temas Atuais de Direito Processual Civil, v. 3).

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. (Coleção sinopses jurídicas)

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, **Direito Administrativo**, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA, Rodolfo Filho. **Novo curso de direito civil, volume 3: responsabilidade**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro, volume 4 : responsabilidade civil**. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

GUSMÃO, Jorda'Anna Maria. **A garantia do juízo como requisito necessário para a opção dos embargos à execução fiscal**. Ambitojuridico.com.br. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-172/a-garantia-do-juizo-como-requisito-necessario-para-oposicao-dos-embargos-a-execucao-fiscal>. Acesso em: 10/10/2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MURAYAMA, Janssen. **Defesa sem garantia pelo hipossuficiente na execução fiscal e no novo CPC**. In: BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda; MURAYAMA, Janssen (Org.). A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 264-274.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único**. 8. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SANTOS, Fernando Luís. **Embargos à execução fiscal e a garantia da execução**. jus.com.br. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/58633/embargos-a-execucao-fiscal-e-a-garantia-da-execucao>. Acesso em: 10/10/2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

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

SOARES, Yuri Rossan. **Embargos a execução tributária**. Jus.com.br. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/60175/embargos-a-execucao-tributaria>. Acesso em: 10/10/2020.

TARTUCE, Flávio. **Manual de responsabilidade civil: volume único**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2020.