



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

**A GARANTIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NOS EMBARGOS À
EXECUÇÃO FISCAL:**

A REPERCUSSÃO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.487.772/SE

ORIENTANDO: PAULO FERNANDO ALVES DE CASTRO ROLDÃO

ORIENTADORA: PROF.^a. DRA. FERNANDA DA SILVA BORGES

GOIÂNIA-GO
2022

PAULO FERNANDO ALVES DE CASTRO ROLDÃO

**A GARANTIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NOS EMBARGOS À
EXECUÇÃO FISCAL:**

A REPERCUSSÃO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.487.772/SE

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação da Pontifícia Universidade Católica de Goiás.

Prof.^a. Orientadora: Dra. Fernanda da Silva Borges

GOIÂNIA-GO
2022

PAULO FERNANDO ALVES DE CASTRO ROLDÃO

**A GARANTIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NOS EMBARGOS Á
EXECUÇÃO FISCAL:**

A REPERCUSSÃO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.487.772/SE

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Prof.^a : Dra. Fernanda da Silva Borges Nota

Examinador Convidado: Prof. : Ms. Júlio Anderson Alves Bueno Nota

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por todas as bênçãos recebidas e por estar me guiando durante todo o curso.

Agradeço à minha família, especialmente aos meus pais, por me proporcionarem as melhores condições de estudo e acreditarem no meu potencial.

Agradeço também à minha namorada Maria Fernanda, por me acompanhar em toda essa jornada e estar diariamente comigo superando os obstáculos da vida e da graduação.

À minha orientadora Prof^a. Dr^a. Fernanda da Silva Borges por me auxiliar durante todo esse ano de pesquisa e elaboração do Trabalho de Curso e o Prof. Ms. Júlio Anderson Alves Bueno por participar da minha banca de defesa.

À Procuradoria da Fazenda Nacional em Goiás por me proporcionar um período de imenso aprendizado, em um excelente ambiente de trabalho.

Por fim, agradeço a todos que de alguma forma contribuíram na minha trajetória pelo curso de Direito.

A GARANTIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL:

A REPERCUSSÃO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.487.772/SE

Paulo Fernando Alves de Castro Roldão¹

Partindo do conflito existente entre a necessidade da garantia do juízo para a proposição de embargos à execução fiscal positivada no art. 16, § 1º da Lei nº 6.830/1980 e os princípios constitucionais do processo, tais como a ampla defesa, o contraditório e o acesso à justiça, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.487.772/SE, analisou a garantia do juízo nos embargos à execução fiscal na perspectiva do devedor hipossuficiente, julgando se a imprescindibilidade da garantia do juízo representaria uma ofensa aos princípios da ampla defesa e do acesso à justiça. Desse modo, pretendeu-se na pesquisa examinar o teor do Recurso Especial nº 1.487.772/SE e apresentar as implicações para as execuções fiscais sob a perspectiva dos princípios constitucionais do processo. Para isso, foi utilizado o método hipotético-dedutivo e a pesquisa bibliográfica em obras doutrinárias do Direito Constitucional, Direito Tributário e Direito Processual Civil, além de uma análise jurisprudencial acerca do Recurso Especial 1.487.772/SE utilizando técnicas de interpretação jurisprudencial e pesquisas em livros, periódicos e artigos. Por conseguinte, constatou-se que o Superior Tribunal de Justiça julgou a matéria sob o viés dos princípios constitucionais da ampla defesa e do acesso à justiça, garantindo ao devedor hipossuficiente a inexigibilidade da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal. Assim, verificou-se que a análise da necessidade de garantia do juízo para a apresentação de embargos à execução fiscal está em constante evolução nos tribunais superiores, envolvendo aspectos constitucionais, processuais e tributários.

Palavras-chave: Execução fiscal. Embargos. Garantia. Princípios constitucionais.

¹ Graduando do curso de Direito da PUC Goiás.

INTRODUÇÃO

Por se tratar de um meio de defesa do devedor, os embargos à execução fiscal suscitam análises pormenorizadas, principalmente no que concerne aos princípios constitucionais do processo. A partir disso, percebe-se a necessidade de verificar se os princípios constitucionais que norteiam todo o processo fiscal estão sendo garantidos, tanto ao executado, tanto à Fazenda Pública, ora exequente.

A matéria dos embargos à execução fiscal é fruto de satisfatória divergência no ordenamento jurídico brasileiro, ao se analisar a perspectiva do Código de Processo Civil e da Lei de Execução Fiscal, o que ressalta a importância de investigar e ampliar os estudos nesse interim. Além disso, vale ressaltar que a garantia dos princípios constitucionais é o alicerce do Direito Brasileiro, não sendo diferente no processo de execução fiscal, em que deve ser explorada a reflexão acerca da relação da Fazenda Pública com o contribuinte.

Portanto, é preciso realizar um estudo interdisciplinar relativamente ao tema levantado, com observância aos principais aspectos sociais que permeiam o trâmite das execuções fiscais e os mais recentes entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, especialmente no julgamento do Recurso Especial nº 1.487.772/SE, uma vez que o o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial acima analisou a garantia do juízo nos embargos à execução fiscal na perspectiva do devedor hipossuficiente, julgando se a imprescindibilidade da garantia do juízo representaria uma ofensa aos princípios da ampla defesa e do acesso à justiça.

Desse modo, pretende-se examinar o teor do Recurso Especial nº 1.487.772/SE e apresentar as implicações para as execuções fiscais sob a perspectiva dos princípios constitucionais do processo, a fim de refletir sobre as motivações que levaram o Superior Tribunal de Justiça a decidir pelo afastamento da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, como modo de garantir o acesso à justiça do devedor hipossuficiente.

Consequentemente, o presente estudo está pautado na importância de se examinar um julgado que pode ser responsável por modificar a dinâmica das defesas fiscais, com aplicação nos processos em trâmite, levando a reflexões não somente sobre a modulação de seus efeitos, como também sobre uma possível ampliação e extensão a todos os contribuintes que desejam opor embargos à execução fiscal. Assim, verifica-se que a pesquisa a ser desenvolvida está inserida em uma conjuntura fruto de nuances e dilemas, que precisam ser esclarecidos.

A metodologia a ser utilizada no presente estudo envolverá o método hipotético-dedutivo e a pesquisa bibliográfica em obras doutrinárias do Direito Constitucional, Direito Tributário, Direito Administrativo e Direito Processual Civil.

Além disso, será dado considerável enfoque aos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, como a Constituição Federal, o Código de Processo Civil, a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), o Código Tributário Nacional e demais legislações extravagantes, sob a perspectiva dos princípios norteadores do processo.

Tendo em vista o tema a ser tratado, a repercussão do Recurso Especial nº 1.487.772/SE para a garantia dos princípios constitucionais nos embargos à execução fiscal, o trabalho será realizado a partir de um estudo de caso, uma análise jurisprudencial acerca do Recurso Especial 1.487.772/SE, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, matéria de relevante repercussão nos processos de execução fiscal, utilizando técnicas de interpretação jurisprudencial e pesquisas em livros, periódicos e artigos.

Na primeira seção, visa-se abordar os princípios constitucionais do processo e as perspectivas processuais civis da execução fiscal, analisando como deve ser encarada e garantida a defesa do devedor na execução fiscal, bem como os conflitos normativos entre o Código de Processo Civil e a Lei de Execução Fiscal.

Em seguida, na segunda seção, o foco principal consiste na exposição e avaliação das prerrogativas processuais da Fazenda Pública, verificando se o interesse público e a isonomia são capazes de fundamentar a existência das prerrogativas fazendárias ou se estas prerrogativas simbolizam privilégios exagerados à Fazenda Pública.

Por fim, na terceira seção, expõe-se os meios de defesa do executado no processo de execução fiscal, com especial enfoque nos embargos à execução fiscal, matéria objeto de julgamento do Recurso Especial 1.487.772/SE. Ademais, para compreender as motivações que levaram o Superior Tribunal de Justiça a decidir pelo afastamento da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, examina-se o inteiro teor do Recurso Especial 1.487.772/SE, traçando as perspectivas de modulação dos efeitos do referido julgado nos casos concretos.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A Constituição Federal de 1988, inserida no contexto da consolidação dos princípios e das garantias fundamentais, é um marco histórico para o estudo do direito processual, visando assegurar a segurança jurídica para todos aqueles que ingressam em juízo, bem como a efetividade da prestação jurisdicional. A partir dessa premissa, surge a necessidade de compreender os princípios norteadores do processo de execução fiscal, que representam o ponto de partida para a análise da relação processual.

Nesse sentido, segundo Carraza (2013, p. 43), “princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo”. Do mesmo modo é o entendimento de Nunes (2020), ao apresentar a evolução histórica do conceito de princípio, ressalta que os princípios hodiernamente se apresentam como normas jurídicas que orientam a elaboração de outras normas e na aplicação do direito ao caso concreto.

Tendo em vista a abordagem processual realizada à luz da Constituição, se faz necessário a compreensão do princípio constitucional essencial para o entendimento do processo de execução fiscal, o princípio do devido processo legal. Acerca do princípio do devido processo legal, nos ditames do art. 5º, LIV, da Constituição Federal, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, 1988).

Nessa esteira, Martins (2019) ensina que o princípio do devido processo legal tem dois aspectos: processual (*procedure due process of law*), em que este princípio seria a reunião dos princípios processuais do contraditório, ampla defesa, juiz natural, juiz imparcial e a igualdade entre as partes, e o aspecto material ou substantivo (*substantive due process of law*), no qual se analisa a razoabilidade dos atos do Poder Público. Dessarte, o panorama objeto de estudo é o *procedure due process of law*, onde se encontram os preceitos do contraditório e da ampla defesa.

Além disso, há de se enfatizar também a perspectiva do acesso à justiça como garantia fundamental do processo, com enfoque dado no processo de execução fiscal, regido pela Lei de Execução Fiscal e por preceitos e normas constantes no Código de Processo Civil. Assim, por representarem não somente a segurança do contribuinte que litiga em juízo, como também a proteção das partes em todo e qualquer processo, é de suma importância a reflexão acerca destes princípios, que estão intimamente ligados ao processo de execução, como será visto adiante.

1.1 O PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E O ACESSO À JUSTIÇA

Segundo Santos (2016, p. 140), “O princípio da ampla defesa, como visto, está positivado na Constituição brasileira juntamente com o princípio do contraditório, sendo, ambos, consectários do devido processo legal”. Da leitura do texto constitucional, em seu artigo 5º, inciso LV, é possível extrair que “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” (BRASIL, 1988).

O Contraditório, conhecido também como audiência bilateral (*audiatur et altera pars*), tem como principais características a comunicação obrigatória e a reação possível, e nele procura-se obter a efetiva comunicação dos atos processuais, na esfera judicial ou administrativa, para que os litigantes possam se manifestar. Já a ampla defesa pode ser analisada como um acessório ao contraditório, na qual as partes podem se valer de todos os meios admitidos juridicamente para que possam se defender de alegações e decisões contrárias (MARTINS, 2019).

Na mesma linha, ao analisar a ampla defesa, Machado Segundo (2020) dispõe que a ampla defesa surge como uma garantia processual, assegurando às partes todos os meios para formular pedidos em juízo, por meio de técnicas argumentativas e dialéticas, objetivando também a modificação de julgamentos pela via recursal. Ou seja, não somente na esfera do processo tributário, as garantias do contraditório e da ampla defesa são instrumentos necessários para reduzir os erros judiciários e assegurar um processo justo e transparente.

No estudo sobre o princípio do acesso à justiça, Theodoro Junior (2019) afirma que é por meio do acesso à justiça que todas as pessoas naturais ou jurídicas podem se dirigir ao Poder Judiciário, visando a satisfação de um direito. Ainda, assevera a figura do juiz natural como representante do Estado e a prestação da assistência jurídica aos hipossuficientes como garantia da segurança jurídica e da tutela jurisdicional efetiva.

Nesse ponto, a Constituição Federal, no inciso XXXV, de seu art. 5º, garante que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (BRASIL, 1988). Do mesmo modo, se tratando de matéria procesual civil, o Código de Processo Civil, seguindo a previsão constitucional, também reservou a garantia do acesso à justiça em seu artigo 3º, afirmando que "não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito (BRASIL, 2015).

Ademais, “é de se ter em conta que, no moderno Estado Democrático de Direito, o acesso à justiça não se resume ao direito de ser ouvido em juízo e de obter uma resposta qualquer do órgão jurisdicional” (THEODORO JUNIOR, 2019, p. 133). Para Bueno (2022), o acesso à justiça representa a ideia de que o Judiciário está disponível para apreciar quaisquer

situações de ameaças ou lesões a direito, visando reparar não somente situações injustas que ocorreram como também aquelas que virão a acontecer e necessitam da tutela jurisdicional em seu caráter primitivo, o de dizer o direito, o que leva a conclusão pela inafastabilidade jurisdicional.

Destaca Nunes (2020), o surgimento do “estado social de direito”, no contexto do liberalismo, a fim de atenuar a desigualdade econômica experimentada pelo capitalismo. Em seguida, apresenta uma evolução histórica, revestida pelas discussões filosóficas e sociológicas ao longo do tempo, que culminou no atual “Estado Democrático de Direito”, onde se insere o princípio do acesso à justiça.

Ainda segundo o autor “no processo tributário, a certeza de que a Constituição garante acesso amplo à justiça, é uma maneira de afirmar a democracia e também o funcionamento do Estado democrático de direito” (NUNES, 2020, p. 110). Salienta-se, igualmente, que “como o acesso à justiça deve ser o mais amplo possível, e sendo a justiça, como visto, onerosa, é necessário buscar meios para que as pessoas que não possuem condições possam ingressar em juízo” (SÁ, 2020, p. 399).

Desse modo, nos ditames do art. 98 do Código de Processo Civil, “a pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, com insuficiência de recursos para pagar as custas, as despesas processuais e os honorários advocatícios tem direito à gratuidade da justiça, na forma da lei” (BRASIL, 2015). Na análise do § 1º do referido artigo, é possível verificar a amplitude que a assistência judiciária alcança no Direito Processual Civil, sendo possivelmente aplicada em todas as esferas do Direito.

Conseqüentemente, a “justiça e efetividade, como metas do processo democrático, exigem que o processo assegure o pleno acesso à Justiça e a realização das garantias fundamentais traduzidas nos princípios da legalidade, liberdade e igualdade” (THEODORO JUNIOR, 2019, p. 144). Assim, Santos (2016, p. 147) conclui com a seguinte reflexão acerca do acesso à justiça:

Conforme demonstrado, o acesso à justiça consiste em garantia constitucional que visa proteger e resguardar a efetividade dos direitos dos cidadãos, através de sua forma instrumental, isto é, o processo, que por sua vez, deve ser desenvolvido em conformidade com o modelo constitucionalmente estabelecido, respeitando os direitos e garantias fundamentais. Daí falar-se em garantia fundamental ao processo (ou direito fundamental ao processo, segundo alguns autores), pois o acesso à justiça garante ao cidadão o “direito de agir em juízo, para obter proteção da própria situação jurídica em que se encontra” através do processo, ou seja, nessa perspectiva o processo emerge como o instrumento garantidor do acesso à justiça, que visa resguardar, proteger e efetivar os direitos.

Portanto, a garantia constitucional do acesso ao Poder Judiciário, materializada pela atuação dos cidadãos em juízo, deve ser enxergada como um direito fundamental que deve ser tutelado, com a observância dos requisitos de processamento e julgamento à luz da Constituição Federal e dos procedimentos específicos da legislação infraconstitucional.

1.2 O PROCESSO DE EXECUÇÃO E A ESPECIALIDADE

O Processo de Execução, no âmbito do Direito Processual Civil, deve atender aos requisitos necessários para realizar qualquer execução, em decorrência de expressa previsão legislativa. Nesse contexto, ao observar a natureza do feito executivo, é possível inferir que “na execução a prestação jurisdicional consiste na atuação material dos órgãos da Justiça para a efetiva realização do direito do credor, cuja certeza, liquidez e exigibilidade são atestadas pelo título executivo” (THEODORO JUNIOR, 2019, p. 144).

A partir disso, salienta-se que toda execução deve ser pautada em um título executivo, que pode ter natureza judicial ou extrajudicial. No processo de execução de título executivo extrajudicial consagrado pelo Código de Processo Civil, a Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios está elencada no rol dos títulos extrajudiciais do referido diploma legal. Nesse norte, Sá (2020, p. 1.239) afirma que:

A inscrição da dívida ativa, conquanto seja ato unilateral da Fazenda, é precedida de procedimento administrativo em contraditório e está disciplinada tanto no Código Tributário Nacional como na Lei de Execução Fiscal. Esta certidão servirá como instrumento para um processo executivo especial que se hospeda fora do CPC (Lei Federal n. 6.830/80, art. 3º).

A Certidão de Dívida Ativa é o título que vai possibilitar à Fazenda Pública a via executiva, uma vez que segundo o princípio da *nulla executio sine titulo*, a execução sem um título que a embase é nula. Para Salomão (2006), é imprescindível que a Fazenda Pública promova a inscrição do débito em dívida ativa para dar início ao procedimento previsto na Lei de Execução Fiscal. Vale ressaltar que a inscrição em dívida ativa constitui procedimento administrativo realizado depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular, nos moldes das disposições do Código Tributário Nacional e da Lei 6.830/80².

² Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

A Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80), divergindo do procedimento executivo previsto na lei processual civil, consagrou um sistema de regulamentação apartado e próprio para as execuções fiscais. Por conseguinte, a partir de sua vigência, a aplicação do Código de Processo Civil nas execuções fiscais é apenas subsidiária, entendimento também compartilhado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgados repetitivos³ (THEODORO JUNIOR, 2019).

À vista disso, insta acentuar que a LEF disciplina, logo em seu art. 1º, que as normas do CPC não de ser aplicadas na execução fiscal apenas subsidiariamente. Logo, sempre que não houver regulamentação específica sobre certo tema na LEF, deve o aplicador do direito buscar a normatização codificada para preencher tal lacuna. Invoca-se para o processo de execução fiscal o princípio da especialidade, afastando o Código de Processo Civil como principal fonte normativa.

Para Martins (2019), o princípio da especialidade (*Lex specialis derogat generalis*) é visto como um critério para a resolução de conflitos entre regras e princípios. Esse critério, segundo o autor, simboliza que a regra especial prevalece sobre a regra geral, não necessitando que haja revogação de uma pela outra. Seguindo essa lógica, se duas normas dispõem sobre a mesma temática, deverá predominar a norma especial em detrimento da norma geral.

Em atenção ao princípio da especialidade, o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial nº 1.272.827 - PE afastou o efeito suspensivo dos embargos do devedor, decisão que representou um marco para as discussões sobre a aplicabilidade do Código de Processo Civil nas execuções fiscais, sendo por muitas vezes suscitado pela doutrina que a jurisprudência caminha no sentido de privilegiar a Fazenda Pública, questão ainda a ser discutida no presente estudo.

Por outro lado, vale salientar que diferentemente do que se verifica no processo penal e no processo trabalhista, não existe um ordenamento próprio para o processo tributário. Ainda que existam leis específicas, como o exemplo da Lei de Execuções Fiscais, o processo tributário segue o rito do Processo Civil, moldado pelo CPC (MACHADO SEGUNDO, 2020). Há de notar-se também, que “em linhas gerais, a sistemática da execução fiscal introduzida pela Lei n. 6.830 é a mesma do Código de Processo Civil, ou seja, a da execução por quantia certa, como processo de pura atividade de realização do direito do credor” (THEODORO JUNIOR, 2016, p. 34).

³ STJ - Resp: 1.272.827/PE, Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Data de julgamento: 22.05.2013, Dje: 31.05.2013.

Dessarte, o CPC será aplicado no processo de execução fiscal de forma subsidiária, quando não houver disposição expressa e não contrariar a Lei de Execução Fiscal. Ademais, é preciso frisar que a análise entre as disposições da LEF e do CPC deverá ser analisada em conjunto das disposições e princípios consolidados constitucionalmente, visando a garantia dos direitos fundamentais no contexto de um processo justo e efetivo, não sendo observada apenas sob a ótica do princípio da especialidade.

1.3 A LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

A partir dos conflitos existentes entre as disposições normativas da Lei de Execução fiscal e do Código de Processo Civil, além de inúmeras antinomias jurídicas existentes no direito brasileiro, faz-se essencial uma análise acerca da Teoria do Diálogo das Fontes, que desponta para desmistificar o pensamento de que as leis devem ser aplicadas e interpretadas isoladamente.

A Teoria do Diálogo das Fontes, na análise de Faria (2016), é resultado do estudo realizado por Erik Jayme, no contexto do pluralismo pós-moderno no âmbito do Direito Internacional Privado, em que se observava demasiadas regulamentações das relações jurídicas nesse interim. Desse modo, a teoria surge como uma forma de dirimir as controvérsias interpretativas das normas jurídicas. Outrossim, segundo Tartuce (2022, p. 182) “a essência da teoria é que as normas jurídicas não se excluem supostamente porque pertencentes a ramos jurídicos distintos, mas se complementam”.

Na interpretação de Marques (2012), que foi responsável por introduzir a teoria em análise para o direito pátrio, existem três tipos de diálogos das fontes instrumentais: o diálogo de coerência, quando uma lei é utilizada como base conceitual para outra; O diálogo de complementaridade e subsidiariedade, quando as regras e princípios de uma lei podem complementar a aplicação de outra e, por último, o diálogo de coordenação e adaptação sistemática, que consiste na reciprocidade de influências entre leis, podendo haver a redefinição do campo de aplicação de uma lei.

Assim sendo, verifica-se a existência de um microssistema da cobrança do crédito fazendário, sobretudo o de natureza tributária, que justifica a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes como mecanismo apto a superar as perplexidades hermenêuticas existentes, para que se tenha uma cobrança efetiva de fato, sobretudo pelo prisma do diálogo de complementaridade e subsidiariedade.

Nessa acepção, é possível constatar as diversas interações entre a Lei nº 6.830/80 e o Código de Processo Civil, realizando um diálogo não somente complementar e subsidiário, como também pelo viés da coerência, da coordenação e da adaptação sistemática, o que evidencia a visão do processo de execução sob um sistema unitário, submetido à égide dos dispositivos constitucionais, enquanto Lei Maior.

Para Theodoro Junior (2016), a Lei de Execução Fiscal suporta um grave defeito fundamental, que é a descodificação de um procedimento que já se integrara ao CPC, como elemento de um conjunto coerente e operante. Outrossim, vale destacar que para Machado Segundo (2020), o formalismo processual nasce como um impasse para a efetividade do Processo Civil, se estendendo também ao Processo Tributário. Logo, a Lei de Execução Fiscal, que deveria representar um rompimento ao apego formal, acaba por replicar essa conjuntura em suas disposições e nos casos concretos.

Não obstante a isso, é preciso entender que o Processo Judicial Tributário se apresenta como um campo vasto de procedimentos previstos em legislações específicas, no Código Tributário Nacional e no Código de Processo Civil. A respeito do assunto, afirma Nunes (2020, p. 70):

O “processo judicial tributário”, em síntese, consiste no conjunto de ações judiciais do processo civil na defesa dos interesses da Fazenda e dos contribuintes. Algumas ações são amplamente conhecidas e disciplinadas pelas regras do CPC; outras possuem normas especiais previstas amplamente no CTN ou em leis específicas, como é o caso da Lei de Execuções Fiscais e da Medida Cautelar Fiscal.

Ressalta-se que a LEF representa um meio conferido à Fazenda Pública para a satisfação dos seus créditos enquanto exequente, de modo a obter recursos para os cofres públicos. Na inteligência do artigo 46, §5º, do CPC, a execução fiscal será proposta no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado (BRASIL, 2015), trazendo à tona a condição de alicerce das execuções fiscais exercida pelo Código de Processo Civil.

Outra relação entre a LEF e o CPC é constatada na multa aplicada contra ato atentatório à dignidade da justiça, que não sendo paga no prazo a ser fixado pelo juiz, a multa será inscrita como dívida ativa da União ou do Estado após o trânsito em julgado da decisão que a fixou, e sua execução observará o procedimento da execução fiscal (BRASIL, 2015).

Dessa forma, partindo do pressuposto do *códex* processual civil ser enxergado como norma geral para o procedimento executivo fiscal, insta salientar que “apesar do adjetivo ‘civil’, o direito processual não serve apenas ao direito civil, mas a todas as matérias de direito público” (SÁ, 2020, p. 67). Além do mais, por sua natureza ampla e basilar para o direito brasileiro, é

possível a aplicação de suas normas em procedimentos específicos, desde que não descaracterize a natureza do procedimento e a relação jurídica preestabelecida.

Observa-se então, que os conflitos e interações entre o Código de Processo Civil e a Lei de Execução Fiscal ensejam a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes, uma vez que a mencionada teoria pode ser aplicada no conflito aparente de normas, na supressão de lacunas e na reciprocidade de influências entre as leis. Resta evidente que a obsolescência procedimental da LEF, haja vista ser anterior a atual Constituição Federal, pode ser suprida pelos preceitos contidos no CPC/2015, inserido no modelo constitucional de processo.

2 A ATUAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A princípio, no intuito de descrever a atuação fazendária como sujeito ativo das demandas fiscais, é preciso compreender o real significado da expressão “Fazenda Pública”, que corriqueiramente é reduzida ao conceito de interesse público e patrimônio público. Dessa forma, destaca-se que o contexto em que a discussão se insere é o da Administração Pública, reverberando em todos os entes de direito público.

Para Cunha (2020, p. 33), “a expressão Fazenda Pública é utilizada para designar as pessoas jurídicas de direito público que figurem em ações judiciais, mesmo que a demanda não verse sobre matéria estritamente fiscal ou financeira”. A partir dessa definição, vale lembrar que as pessoas jurídicas de direito público compreendem a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e suas respectivas autarquias e fundações públicas, que são representadas em juízo pela advocacia pública, atribuição constante nos artigos 131 e 132 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

No caso da União, especialmente nas causas de natureza fiscal, dispõe a Lei Complementar nº 73/93 em seu artigo 12, que à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, entre outras atribuições, compete especialmente representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário, bem como representar a União nas causas de natureza fiscal (BRASIL, 1993).

Por outro lado, diferentemente do que ocorre no âmbito federal, onde a Procuradoria da Fazenda Nacional surge como ente especializado para representar a União nas causas de matéria fiscal, a representação dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é atribuição dos procuradores de Estado, do procurador do município e do procurador geral do Distrito Federal, que realizam internamente a divisão administrativa das matérias a serem examinadas. Ainda, no que concerne às autarquias e fundações públicas, entes da administração indireta, nos

ditames do art. 75, IV do Código de Processo Civil, “serão representados em juízo, ativa e passivamente a autarquia e a fundação de direito público, por quem a lei do ente federado designar” (BRASIL, 2015).

Conforme exposto, a Fazenda Pública, apesar de possuir um amplo leque de significados e sentidos, compondo a redação de dispositivos legais de maneira genérica ou discriminada, deve ser encarada no presente artigo sob o viés das pessoas jurídicas de direito público, simbolizando a atuação dos entes públicos em juízo, especialmente nas causas fiscais. Todavia, merece destaque também a análise perante a ótica do interesse público e do patrimônio público (erário), que surge como pretexto para as prerrogativas processuais da Fazenda Pública.

2.1 AS PRERROGATIVAS PROCESSUAIS DA FAZENDA PÚBLICA

Em próêmio, antes de expor quais são as principais prerrogativas processuais da Fazenda Pública e a importância dessas em juízo, é imperioso compreender a relação da instituição fazendária como representante da administração, visando assegurar o interesse público e tutelar o erário, o que ampara e legitima não somente a existência como também a manutenção das prerrogativas processuais.

O interesse público decorre primordialmente do regime jurídico-administrativo de direito público, surgindo também, de modo implícito, como princípio da Administração Pública. O Estado, visando garantir o “bem comum”, além dos direitos fundamentais previstos na Carta Magna, goza de prerrogativas especiais previstas por lei, sobrepondo, na maioria dos casos, o interesse particular (ALEXANDRINO; PAULO, 2017). Nesse diapasão, no que concerne à primazia do interesse geral sobre o privado, segundo Di Pietro (2020, p. 221), “esse princípio está presente tanto no momento da elaboração da lei como no momento da sua execução em concreto pela Administração Pública. Ele inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação”.

Aliás, verifica-se a supremacia do interesse público sobre o particular quando os entes subordinados à administração devem praticar certos atos ou deixam de praticar em nome do bem comum, desde que atendam à razoabilidade e à motivação. Tendo em vista que à administração incumbe assegurar o interesse da população, que outrora é titular do poder público, salienta-se que os atos administrativos somente podem ser praticados em prol da coletividade, caracterizando o conhecido interesse público primário (SPITZCOVSKY, 2019).

Logo, “a Fazenda Pública revela-se como fautor do interesse público, devendo atender à finalidade da ordem jurídica de consecução do bem comum. Não que a Fazenda Pública seja

titular do interesse público, mas se apresenta como o ente destinado a preservá-lo” (CUNHA, 2020, p. 65). A partir disso, é cediço que por atuar diretamente visando assegurar o interesse coletivo, a defesa processual e administrativa exercida pela fazenda pública precisa ser feita com maior qualidade, dispondo de todos os meios possíveis para evitar perdas e condenações que possam gerar prejuízos incalculáveis para o patrimônio público e para o povo, que representa o destino final dos serviços públicos custeados pelo erário.

O patrimônio público, por sua vez, não se restringe ao montante de recursos monetários de uma pessoa jurídica de direito público, seja o tesouro nacional, de modo geral, ou os haveres destinados aos entes administrativos. A Lei nº 4.717/65, responsável por regular a ação popular, preconiza o seguinte conceito de patrimônio público: “consideram-se patrimônio público para os fins referidos neste artigo, os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico” (BRASIL, 1965).

Igualmente, em análise acerca dos atos de improbidade administrativa, Carvalho Filho (2020) ressalta que o erário, nesse caso visto como o patrimônio público, ultrapassa a noção restrita de patrimônio econômico-financeiro, representando bens e valores jurídicos a serem tutelados pelo Estado. Portanto, em razão da vasta proporção tomada pelo patrimônio público, que será usufruído pela população, a guarda e o socorro às pretensões públicas contam com um maior suporte legal.

Por consequência, as prerrogativas processuais conferidas à Fazenda Pública são criadas pelo ordenamento constitucional e infraconstitucional, visando garantir a isonomia material e processual no contexto da relação jurídica processual. Assim, as prerrogativas em espécie, que serão analisadas doravante são: a) intimação pessoal; b) prazo em dobro para as manifestações processuais; c) remessa necessária (reexame necessário); d) isenção de despesas processuais; e) honorários em percentuais definidos; e, f) cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública.

A intimação pessoal, no âmbito dos defensores da Fazenda Pública tem previsão expressa no §1º do art. 183 do Código de Processo Civil, que diz “a intimação pessoal far-se-á por carga, remessa ou meio eletrônico” (BRASIL, 2015). Do mesmo modo, a Lei 6.830/80, em seu art. 25 determina que, nas execuções fiscais, a intimação do representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente (BRASIL, 1980).

Para Theodoro Junior (2016, p. 381) “quebrando o princípio da isonomia das partes, instituiu o art. 25 da Lei n. 6.830 a regra de que as intimações do advogado da Fazenda Pública exequente serão sempre feitas pessoalmente”. Entretanto, vale salientar que hodiernamente as intimações dos patronos se dão preferencialmente por meio eletrônico, entrando em desuso as

intimações fictas pela imprensa. Dessarte, a partir das previsões do CPC sobre as intimações no curso do processo, a disposição do art. 25 da LEF apresenta-se como medida acertada no cenário das execuções fiscais.

O prazo em dobro, também previsto no art. 183 da Lei 13.105/15, é um benefício garantido à Fazenda Pública em toda e qualquer manifestação processual, diferentemente do que previa o revogado CPC/73. No regime anterior ao *códex* em vigência, era conferido à Fazenda pública prazo em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer, o que foi por muito tempo alvo de críticas doutrinárias, especialmente no que concerne à celeridade e efetividade do processo.

Acerca das manifestações com prazo em dobro, comparando os dispositivos do CPC/2015 com os dispositivos do antigo código, afirma Bueno (2022, p. 440):

A referência a todas as manifestações vai muito além do que o CPC de 1973 reservava para a hipótese, já que se limitava a alterar o prazo para apresentação de contestação e para a interposição de recursos (art. 188). Com o CPC de 2015, é correto entender que para qualquer ato processual (a não ser que haja disposição legal estabelecendo prazo específico) o advogado público contará com o prazo em dobro e que, por sua vez, só fluirá nos dias úteis.

Em seguida, a remessa necessária, também conhecida pela doutrina como reexame necessário, encontra previsão legal no art. 496 do diploma processual civil. Para Sá (2020, p. 97), a remessa necessária “não constitui recurso de acordo com majoritária doutrina, mas sim condição de eficácia da sentença contra o Poder Público, que só transita em julgado após ser reanalisada pelo Tribunal”, ou seja, a sentença que condenar a Fazenda Pública somente terá eficácia quando submetida à revisão pela instância superior ao juízo que prolatou a decisão.

Não obstante, cumpre destacar que a remessa necessária não se aplica quando o valor da condenação ou do proveito econômico obtido for inferior a: a) mil salários mínimos para a União e as respectivas autarquias e fundações de direito público; b) quinhentos salários mínimos para os Estados, o Distrito Federal, as respectivas autarquias e fundações de direito público e os Municípios que constituam capitais dos Estados; e, c) cem salários mínimos para todos os demais Municípios e respectivas autarquias e fundações de direito público, hipóteses previstas no § 3º do artigo 496 do CPC (BRASIL, 2015).

Ademais, o § 4º do art. 496 dispensa a remessa necessária quando a sentença estiver fundada em: súmula de tribunal superior; acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos; entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; ou entendimento coincidente com

orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa (BRASIL, 2015). A partir dessas exceções, percebe-se que o objetivo do legislador foi atribuir maior celeridade aos processos em que a Fazenda Pública for parte, visando a duração razoável do processo, não levando em conta, todavia, o impacto social da condenação do Estado.

A isenção de despesas processuais, por seu turno, é garantida pelo art. 39 da LEF, que dispõe no sentido de não sujeitar a Fazenda Pública ao pagamento de custas e emolumentos, bem como a prática de atos judiciais sem a necessidade de preparo ou depósito prévio (BRASIL, 1980). Noutro giro, Theodoro Junior (2016, p. 516) assevera que “não dispensam o pagamento antecipado das despesas com o transporte dos oficiais de justiça ou peritos judiciais, ainda que para cumprimento de diligências em execução fiscal ajuizada perante a Justiça Federal”.

Já os honorários em percentuais definidos, que em regra são fixados sobre o valor da causa, estão disciplinados no teor do art. 85 do CPC. Nos casos em que a Fazenda Pública for parte, poderá o julgador fixar honorários de valor diverso conforme os critérios definidos nos incisos do § 3º do art. 85 do CPC/2015. Assenta Sá (2020, p. 97), “esta regra, todavia, entremostra-se inconstitucional, segundo entendemos, pois, se a Fazenda foi sucumbente, evidentemente que não há nenhum interesse público a ser tutelado, desaparecendo a prerrogativa que lhe foi concedida”. Observa-se, por outro lado, que mais uma vez o intuito do legislador foi não onerar os cofres públicos em eventuais condenações, bem como possibilitar ao julgador fazer uso da equidade excepcionalmente.

O cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública possui procedimento específico expresso no CPC, introduzido por uma reforma trazida pela lei 11.232/2005, que deu origem aos artigos 534 e 535 do diploma legal. Tendo em vista que a Fazenda Pública realiza o pagamento de seus débitos e condenações via precatório ou RPV (requisição de pequeno valor), por previsão do art. 100 da Constituição, torna-se inevitável que o procedimento contra a Fazenda seja divergente do convencional contra particular. À vista disso, no que se refere à etapa procedimental, destaca Donizetti (2020, p. 739):

De acordo com o art. 534 do CPC/2015, para possibilitar o cumprimento da sentença que tenha condenado a Fazenda Pública ao pagamento de quantia certa, o exequente apresentará demonstrativo discriminado e atualizado do débito, o qual conterá os mesmos requisitos do art. 524. A diferença é que a multa decorrente do não pagamento no prazo assinalado pelo art. 523 não se aplica à Fazenda Pública (art. 534, § 2º), já que, como visto, os pagamentos devidos por ela obedecem ao sistema de precatórios (art. 100 da CF/1988), sendo inaplicável a exigência de pagamento no prazo de quinze dias.

Assim sendo, o cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública, analisado pela ótica disposta no ordenamento constitucional e infraconstitucional, evidencia a busca do legislador pela isonomia no tratamento das partes processuais. É válido lembrar que não se trata de privilégio conferido à Fazenda Pública, mas sim de necessária prerrogativa assentada nos princípios que regem o aparelho estatal, possibilitando uma maior eficiência para a recuperação dos créditos públicos, em especial os oriundos de tributos ou sanções administrativas nas execuções fiscais.

A análise sobre a constitucionalidade das prerrogativas da Fazenda Pública demanda uma considerável percepção do princípio da isonomia em todas as suas vertentes. Levando em conta as explanações explicitadas, a supremacia do interesse público e a proteção do patrimônio público elevam o Estado à uma posição de superioridade em relação aos seus subordinados, enquanto ente responsável pelo bem estar social, o que gera o entrave acerca da igualdade entre o ente da Administração Pública e o particular no quadro processual.

2.2 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO PROCESSO FISCAL

O princípio da isonomia, em um primeiro momento, está presente no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, que estabelece: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (BRASIL, 1988). O dispositivo constitucional consagra a igualdade formal, vedando qualquer tratamento diferenciado ou benefício a determinada pessoa. Do mesmo modo, prevê o CPC que incumbe ao juiz assegurar às partes igualdade de tratamento, o que supera o plano formal (legal) e atinge a esfera processual, objeto de maior atenção a partir de agora.

Assumindo uma posição deveras contrária às prerrogativas processuais da Fazenda Pública, acima de tudo no tocante à isonomia, afirma Theodoro Junior (2016, p. 30):

Quanto aos privilégios exagerados que a Lei instituiu em prol da Fazenda Pública, não se deve esquecer que no sistema democrático um dos princípios mais caros, na ordem constitucional, é o da isonomia, ou seja, o da igualdade de todos perante a lei, do qual não se deve afastar nem mesmo a Fazenda Pública, mormente quando, como é o caso do Brasil, a Administração e os particulares litigam perante uma só justiça. Por isso, o novo Código de Processo Civil está impregnado desse princípio ao longo de toda a sua regulamentação e chega, mesmo, a impor ao juiz o dever funcional de assegurar, sempre, às partes “igualdade de tratamento”, enquanto tramitar a causa em juízo.

Por outro lado, seguindo o pensamento aristotélico, para Nery Junior (1999, p. 42) “dar tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”. Nas causas fiscais em que temos de um lado

a Fazenda Pública, atuando como defensora dos créditos públicos e de outro lado o contribuinte, percebe-se que por se tratar da tutela do interesse geral, o tratamento dado ao ente fazendário não deve ser idêntico ao dado ao contribuinte, o que também se verifica em casos de contribuintes hipossuficientes, bem como aqueles que logram do benefício da justiça gratuita.

Nesse sentido, a isonomia consagrada pelo texto constitucional demanda a garantia da igualdade material, extrapolando a igualdade prevista pela lei. A igualdade material substancializa a máxima aristotélica em dar aos desiguais um tratamento desigual, na medida de suas desigualdades, podendo ser encontrada no texto constitucional não somente no art. 5º, como também no preâmbulo da Constituição Federal e no art. 3º (MARTINS, 2020).

A igualdade trazida pela Carta Maior aparece como diretriz dos direitos iguais, atendendo primordialmente o aspecto teleológico da norma, ou seja, a finalidade do direito, materializado no ordenamento jurídico pátrio, é garantir aos cidadãos o tratamento idêntico pela lei e perante a lei. Logo, a isonomia é um símbolo do regime democrático, ou melhor, do Estado Democrático de Direito (MORAES, 2020).

Partindo para o aspecto processual, a isonomia no processo civil é direcionada à figura do Estado – juiz enquanto responsável por aplicar o direito ao caso concreto. Para Donizetti (2020, p. 130) “é importante observar que a isonomia entre as partes significa ‘igualdade real’, uma vez que os sujeitos processuais (em sua maioria) são diferentes, e devem ser respeitados em suas diferenças”. Ressalta-se que a relação processual tem arrimo na teoria triangular, na qual se relacionam entre si as partes e as partes com o juiz, a fim de receber a mais acertada decisão para o litígio, onde deve prevalecer a isonomia e a paridade das armas.

Aliás, é interessante notar que a isonomia guarda relação com o contraditório e a ampla defesa, princípios expostos anteriormente. A Fazenda Pública, com alicerce nos princípios constitucionais do processo, carece em determinadas situações da existência de normas processuais diferenciadas, seja em razão das regras do regime jurídico de Direito Público que submetem o órgão fazendário, seja em razão do interesse público e do erário.

Bueno (2022, p. 214) entende a percepção da isonomia da seguinte forma: “a isonomia, friso, deve ser sempre entendida no seu devido contexto. As justificadas razões de desigualdade no plano material e/ou no plano processual devem estar espelhadas, mitigando o rigor textual da palavra”. Nesse prisma, o princípio da igualdade prescinde critérios que fundamentem o tratamento desigual dado a uma parte, a serem analisados no contexto da lei ou do processo. Nota-se a busca pela igualdade material em um primeiro momento, direcionando o tratamento das partes envolvidas no processo para a atividade jurisdicional.

O papel do Estado, por meio do poder judiciário, reside na redução das desigualdades e na prestação de uma tutela jurisdicional justa e efetiva, com observância do modelo constitucional de processo introduzido no direito pátrio a partir de 1988. Desse modo, surge como exigência para o julgador submeter o caso em análise às bases principiológicas da Constituição Federal, proferindo uma decisão justa, de forma motivada e fundamentada. Hodiernamente, o processo, em todas as searas das relações jurídicas, resguarda a consecução dos interesses da coletividade, por meio de preceitos e concepções que estão acima dos interesses discutidos pelas partes.

No processo de execução fiscal, em que litigam a Fazenda Pública e o contribuinte executado, a questão da isonomia suscita inúmeras reflexões no âmbito processual. Nessa senda, conclui Cunha (2020, p. 69):

Ora, sabe-se que o princípio da isonomia traduz a ideia aristotélica (ou, antes, “pitagórica” como prefere Giorgio Del Vecchio) de “igualdade proporcional”, própria da “justiça distributiva”, segundo a qual se deve tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual. Sendo a Fazenda Pública desigual frente ao particular, somente estará atendido o princípio da igualdade se lhe for conferido tratamento desigual. Considerando que o princípio da isonomia decorre dessa ideia de tratar igualmente os iguais, tratando-se os desiguais de maneira desigual, existem várias regras, no Código de Processo Civil, que contemplam tratamento desigual, e nem por isso se está a afrontar o princípio da isonomia. Muito pelo contrário. Nesses casos, atende-se ao princípio da isonomia. Tudo isso, aliado ao fato de a Fazenda Pública ser promotora do interesse público, justifica a manutenção de prerrogativas processuais, e não privilégios, instituídas em favor das pessoas jurídicas de direito público.

Por conseguinte, salienta-se que a finalidade do princípio da isonomia, estampado na Constituição Federal e no Código de Processo Civil, não é conferir tratamento essencialmente idêntico a todos os indivíduos, órgãos ou litigantes em um processo, mas sim observar e valorizar as diferenças de cada um, compreendendo cada particularidade e aplicando a máxima aristotélica na qual a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades.

Posto isso, ainda que existam duras críticas ao CPC e à Lei 6.830/80 acerca das prerrogativas da Fazenda Pública no processo fiscal, sobretudo a partir da suposta inconstitucionalidade das normas por hipoteticamente ferirem o princípio da isonomia, fica evidente o acerto do legislador ao estabelecer tais prerrogativas no âmbito processual, que possibilitam uma tutela cada vez mais efetiva do interesse público. Ademais, vale frisar mais uma vez que a atuação do Poder Público em juízo envolve procedimentos rigorosos e merece total atenção por se tratar da tutela do interesse da coletividade.

3 OS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL E O POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ACERCA DA GARANTIA DO JUÍZO

Inicialmente, os embargos à execução fiscal, também conhecidos como embargos do devedor, estão previstos na Lei nº 6.830/80 como um dos principais meios de defesa do executado que porventura insurgir contra o feito executivo. Os embargos estão dispostos no art. 16 da mencionada lei e no que concerne à garantia do juízo, prevê o § 1º que “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução (BRASIL, 1980)”.

Doutra banda, o CPC atual manteve a reforma acarretada pela Lei 11.382/06 no CPC/73, em seu art. 914, que estabelece que “o executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos” (BRASIL, 2015). Entretanto, vale lembrar que a jurisprudência pátria caminha no sentido da inaplicabilidade do art. 914 aos embargos à execução fiscal, em razão do princípio da especialidade, o que afasta a premissa do afastamento da garantia do juízo na execução fiscal com fulcro na lei processual civil.

É válido mencionar que “os embargos instalam porção cognitiva ampla na execução de modo a permitir a discussão em processo autônomo (pena de desvirtuar a natureza da execução) a existência da dívida” (SÁ, 2020, p. 1.371). A partir disso, por gerar tamanha repercussão no curso do processo de execução fiscal, a garantia do juízo para a oposição de embargos é objeto de uma construção jurisprudencial feita ao longo do tempo, culminando no julgamento do Recurso Especial nº 1.487.772 - SE (2014/0269721-5), que representou uma significativa mudança no entendimento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da matéria em exame.

Enfatiza-se que o entendimento pacífico formado na jurisprudência do STJ desloca no sentido da aplicação do art. 16 da Lei nº 6.830/80, com a observância da garantia dos princípios do acesso à justiça, do contraditório e da ampla defesa ao devedor hipossuficiente, inseridos no modelo constitucional de processo posterior à Lei de Execução Fiscal, como será visto de maneira detalhada adiante. Ademais, por se tratar de condição de procedibilidade específica prevista na Lei de Execução Fiscal, a ausência da garantia do juízo acarreta a extinção do processo sem resolução do mérito, conforme o art. 485 do CPC.

Enfim, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal envolve uma reflexão sobre o executado ser beneficiário ou não da justiça gratuita, além de comprovada sua hipossuficiência, como condição imprescindível para que seja afastada a garantia da execução. Levando em conta os princípios constitucionais tributários e todos aqueles que protegem o contribuinte em juízo, os dispositivos relativos aos

embargos à execução fiscal demandam uma análise otimizada, haja vista que a Constituição Federal vigente é posterior à Lei nº 6.830/80.

3.1 OS MEIOS DE DEFESA DO DEVEDOR NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

No intuito de estabelecer maneiras de protestar contra o processo de execução fiscal movido pela Fazenda Pública, o ordenamento jurídico brasileiro preceitua os meios de defesa do devedor nas execuções fiscais, que variam de ações previstas na legislação até instrumentos de defesa criados e consolidados na doutrina e na jurisprudência. Nesse rumo, enquanto a Fazenda utiliza da medida cautelar fiscal, prevista em lei específica, e da execução fiscal, o devedor que objetiva se opor às medidas fazendárias tem à sua disposição as ações de conhecimento e as ações cautelares previstas no CPC (MACHADO SEGUNDO, 2020).

Para além das ações previstas no diploma processual civil, destaca-se, por oportuno, o mandado de segurança, a exceção de pré executividade e os embargos à execução fiscal. Estes serão objeto de análise meticulosa no próximo tópico, enquanto o mandado e a exceção integrarão a temática das ações propostas pelo executado a partir de agora.

O mandado de segurança, previsto tanto na Constituição Federal como na Lei 12.016/09, visa proteger direito líquido e certo violado ou na ameaça de ser violado por autoridade. Como requisitos do “*writ*”, Moraes (2020) elenca a ação ou omissão por parte de autoridade integrante do Poder Público ou por particular oriunda de delegação do Poder Público; a ilegalidade ou abuso de poder; a lesão ou ameaça de lesão e a proteção ao direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, os quais precisam ser observados cumulativamente para o cabimento nas causas fiscais.

Vale destacar que o mandado de segurança, a ação de repetição de indébito, a ação declaratória e a ação anulatória estão previstas no art. 38 da Lei nº 6.830/80 como meios de discutir judicialmente a Dívida Ativa da Fazenda Pública. Lado outro, para o cabimento em juízo precisam atender determinados requisitos legais e procedimentais. O ajuizamento de ação judicial, conforme o parágrafo único do referido artigo “importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto” (BRASIL, 1980).

Consequentemente, é imperativo observar as condições de processamento das medidas expostas, bem como a legitimidade para litigar em juízo. No que concerne à legitimidade para a propositura das ações que visam discutir a Dívida Ativa da Fazenda Pública, afirma Paulsen (2020, p. 768):

Todos os sujeitos passivos obrigados ao pagamento têm legitimidade ativa para discutir a obrigação tributária, ajuizando, por exemplo, ação declaratória ou mandado de segurança. Quanto à ação de repetição de indébito ou de compensação, a análise da legitimidade depende da verificação do regime jurídico do tributo, se é ou não daqueles para os quais a lei determina a transferência do ônus econômico. Em caso positivo, incide o art. 166, que, interpretado em combinação com o art. 165, estabelece a legitimidade de quem tenha suportado o ônus econômico, seja o próprio contribuinte, o substituto, o responsável ou mesmo o chamado contribuinte de fato.

Desse modo, ainda sobre o mandado de segurança, Theodoro Junior (2016) pondera que o mandado de segurança preventivo pode ser impetrado a qualquer momento até a inscrição do crédito em Dívida Ativa, ao passo que o *mandamus* repressivo exige o prazo de 120 dias para ser demandado. Rememora-se que o mandado de segurança não admite a dilação probatória, ao passo que não é plausível para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte, conforme a Súmula 460 do STJ⁴.

A exceção de pré-executividade, por seu turno, decorre de uma construção doutrinária e jurisprudencial ao longo do tempo. Nas causas fiscais, a Súmula 393 do STJ pacificou o entendimento que “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” (BRASIL, 2009). Nunes (2020) observa que a exceção de pré-executividade desponta como uma via para afastar a garantia do juízo em execuções fiscais manifestamente indevidas, o que não se observa no processo de execução do regimento comum do Código de Processo Civil, haja vista a dispensabilidade da garantia do juízo prevista no art. 914 do CPC.

Assim sendo, a medida apresentada “representa um meio de defesa prévia do contribuinte em relação à execução fiscal, sem constrição patrimonial, desde que, por óbvio, estejam ausentes a legitimidade do título executivo ou mesmo os requisitos da execução” (JARDIM, 2019). Já a ação anulatória, que nos termos do art. 38 da LEF prescinde de depósito do valor do débito e demais encargos, não se sujeita a nenhum requisito de admissão, tendo em vista o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 38 pelo Supremo Tribunal Federal. Por conseguinte, “a ação anulatória é utilizada quando o sujeito passivo tenha como escopo anular lançamento já realizado pelo Fisco, desconstituindo o Auto de Infração ou ato administrativo equivalente” (PAULSEN, 2020, p. 779).

A respeito da ação de repetição de indébito, vale salientar que por meio desta o contribuinte almeja a certificação de que teve seu patrimônio diminuído indevidamente pelo pagamento do tributo e a condenação do fisco à repetição do montante pago, sendo admitida na

⁴ É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

via administrativa e judicialmente (PAULSEN, 2020). Quanto ao cabimento da ação declaratória, Machado Segundo (2020, p. 533) pontua que “toda e qualquer relação jurídica tributária pode ter a sua existência, a sua inexistência, ou o seu modo de ser, declarados no âmbito da ação de que se cuida”. Logo, a ação declaratória é mais um mecanismo que possibilita o contribuinte se defender de uma obrigação tributária revestida pela ilegalidade.

3.2 OS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL COMO PRINCIPAL MECANISMO DE DEFESA DO EXECUTADO

Os embargos à execução fiscal encontram previsão no art. 16 da Lei nº 6.830/80, dispondo que o executado poderá oferecer embargos no prazo de 30 (trinta) dias, contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro-garantia, além da intimação da penhora (BRASIL, 1980). À vista disso, é parte legítima para opor embargos à execução o devedor que integra o polo passivo da execução fiscal, com a ressalva do terceiro prejudicado, que pode opor embargos de terceiro contra constrição realizada no feito executivo.

No tocante à natureza dos embargos à execução, a construção doutrinária consagra a natureza de ação autônoma dos embargos. Nunes (2020, p. 586) afirma que “a característica de ação autônoma dos Embargos é o que permite sua autuação em apartado e submissão aos preceitos de toda petição inicial”. Nessa linha, o principal propósito dos embargos do executado é obter a invalidação do título executivo, de modo total ou parcial, bem como o reconhecimento de uma nulidade processual, o que ocasionaria a extinção da execução.

Vale ressaltar que via de regra, para o oferecimento dos embargos à execução fiscal é imprescindível a prévia garantia da execução, conforme o §1º do art. 16 da Lei nº 6.830/80, que dispõe: “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução (BRASIL, 1980)”. Entretanto, quanto aos efeitos resultantes da apresentação dos embargos, a LEF não traz de forma expressa se a oposição tem o condão de suspender a execução, o que é conhecido como efeito suspensivo.

Consequentemente, as disposições da Lei nº 13.105/15 serão aplicáveis à matéria, estabelecendo que os embargos não suspendem automaticamente a execução fiscal, sendo facultado ao juiz, ao verificar os requerimentos do executado, a garantia da execução e a presença dos requisitos para a concessão da tutela provisória, atribuir embargos o efeito suspensivo aos embargos. Diante disso, deduz Cunha (2020, p. 620):

Em suma, os embargos à execução fiscal não dependem de prévia penhora e não têm efeito suspensivo, mas não pode haver adjudicação nem levantamento do depósito (ou conversão em renda) pela Fazenda Pública, diante das peculiaridades de regras contidas na Lei 6.830/1980, que decorrem de um sistema particular: a eventual reversão em favor do contribuinte é bastante custosa, mercê da sistemática do precatório e das garantias do Poder Público. Em outras palavras, a falta de efeito suspensivo aos embargos serve apenas para adiantar o rito da execução fiscal, permitindo já a penhora e a venda de bens, mas o levantamento do depósito ou a adjudicação do bem pela Fazenda Pública depende do julgamento final dos embargos.

Os embargos à execução fiscal, na conjuntura do processo judicial tributário, apresentam-se como o principal meio de defesa do contribuinte, uma vez que ao apresentar os embargos “pode ser deduzida toda matéria de defesa, viabilizando-se discussões sobre o lançamento, sobre o processo administrativo, sobre a inscrição em dívida ativa e a respectiva certidão, sobre o procedimento da execução e sobre o próprio mérito do tributo exequendo” (PAULSEN, 2020, p. 766).

Logo, ainda que o art. 16, § 3º, da Lei nº 6.830/80 disponha 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” (BRASIL, 1980), a oposição de embargos à execução é a maneira mais efetiva para o executado discutir o débito com o fisco em juízo.

3.3 AS IMPLICAÇÕES DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.487.772/SE PARA O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A partir das considerações feitas sobre os embargos à execução fiscal, surge o questionamento em relação à garantia do juízo e a questão dos executados que são beneficiários da justiça gratuita e os hipossuficientes. Convém esclarecer que a temática garantia do juízo no processo de execução é uma construção jurisprudencial resultante de sucessivas discussões no âmbito dos tribunais superiores, sobretudo no Superior Tribunal de Justiça, que culminaram no julgamento do Recurso Especial nº 1.487.772/SE, como será visto doravante.

Uma questão de grande relevância teve origem na nova redação do art. 736 do CPC/1973 dada pela Lei nº 11.382/2006, que dispensou a garantia como condicionante dos embargos, sendo replicada no art. 914 do CPC vigente. Nessa perspectiva, o Recurso Especial nº 1.272.827/PE, julgado pelo Ministro Relator Mauro Campbell Marques sob o rito dos recursos repetitivos sedimentou o entendimento que o art. 736 seria inaplicável às execuções fiscais em razão do princípio da especialidade, prevalecendo assim a disposição do art. 16 § 1º da Lei nº 6.830/80 por se tratar da legislação específica (BRASIL, 2013).

Igualmente, dada a aparição da questão da garantia integral da execução para a oposição dos embargos, o Recurso Especial nº 1.127.815/SP, foi julgado pelo Ministro Relator Luiz Fux no sentido de que a insuficiência patrimonial do devedor é causa para o exame dos embargos à execução sem a obrigatoriedade do reforço da penhora. Contudo, a insuficiência deve ser comprovada inequivocamente, como condição de procedibilidade dos embargos à execução fiscal nos casos em que hajam a penhora insuficiente para garantir o montante integral do feito executivo (BRASIL, 2010).

O julgado supracitado ventilou, precipuamente, os princípios constitucionais do acesso à justiça, do contraditório e da ampla defesa no recebimento dos embargos sem que houvesse a garantia total da execução. Nessa conjuntura, o termo inicial para se opor à execução por meio dos embargos inicia-se no momento em que as partes forem intimadas da decisão que dispensou a apresentação da garantia, uma vez que a partir da dispensa é que fica caracterizada a mitigação da garantia e a habilitação para embargar, não havendo a necessidade de definir expressamente o prazo para embargar.

Outra controvérsia reside na possibilidade de dispensa da garantia do juízo aos executados beneficiários da justiça gratuita, sendo objeto de análise do Recurso Especial nº 1.437.078/RS julgado pelo Ministro Relator Humberto Martins. No julgado, restou decidida a impossibilidade de oposição de embargos à execução fiscal sem garantia do juízo pelo beneficiário da justiça gratuita sob o fundamento de que “o art. 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” (BRASIL, 2014).

Logo, constata-se mais uma vez que a jurisprudência do STJ, com base no princípio da especialidade, sedimentou o entendimento da aplicabilidade do art. 16, § 1º, da LEF para que até os beneficiários da justiça gratuita sejam obrigados à garantir o montante da execução como requisito de processamento dos embargos. Nesse prisma, retoma-se a discussão acerca dos princípios constitucionais do processo, a partir da premissa que a garantia do juízo para a oposição dos embargos representaria um óbice à garantia do acesso à justiça prevista constitucionalmente.

Levando em conta os dissídios jurisprudenciais expostos acima, o julgamento do Recurso Especial nº 1.487.772 – SE pelo Ministro Relator Gurgel de Faria representou uma inovação na questão do acesso à justiça do devedor hipossuficiente, gerando implicações para o processo de execução fiscal. Na hipótese do caso em análise, prevaleceu, por unanimidade, o afastamento da exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal,

uma vez comprovado que o executado não possui patrimônio para assegurar o juízo exequendo, alterando o posicionamento judicial que extinguiu do processo sem julgamento de mérito, ao verificar a inexistência da segurança da execução (BRASIL, 2019).

Além do mais, a problemática foi analisada pela lógica do executado hipossuficiente, e não somente beneficiário da justiça gratuita, conforme destaca Paulsen (2020, p. 765):

O STJ entende que se faz necessária a garantia do juízo para o oferecimento de embargos à execução fiscal, porquanto a Lei n. 9.430/80 assim o exige enquanto lei especial, mas que “deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, caso comprovado inequivocamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo”, em homenagem à garantia de acesso à Justiça. Não obstante, o simples fato de o executado litigar sob assistência judiciária gratuita foi considerado insuficiente para a dispensa da garantia.

Nesse interim, depreende-se que a tendência a ser adotada pelo Judiciário é de receber os embargos do devedor hipossuficiente sem a garantia do juízo, desde que não restem dúvidas acerca de sua hipossuficiência ou da impossibilidade de garantir a execução. Cabe ressaltar que ainda permanecem as investigações por parte da Fazenda Pública a fim de verificar a existência de bens penhoráveis em nome do executado, observada a ordem disposta no art. 11 da Lei nº 6.830/80.

Insta salientar que no âmbito dos embargos ao processo executivo, é possível observar ocasiões em que apesar de serem julgados procedentes os pedidos procedentes nos embargos, o juízo prolator da decisão condena a parte autora ao pagamento com base no princípio da causalidade, inferindo que o executado deu origem ao processo de execução e por isso deve arcar com o ônus sucumbencial, postura vista como insensata e imponderada (MACHADO SEGUNDO, 2020).

Outrossim, não havendo a garantia do juízo da execução, nem mesmo encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a suspensão da execução e decorrido o prazo máximo de um ano, sem a localização do devedor ou bens penhoráveis, o arquivamento dos autos, ressalvada a possibilidade da reabertura da execução se forem encontrados bens dentro do prazo prescricional, conforme determina o art. 40 da LEF (JARDIM, 2019).

Afirma Cunha (2020, p. 627) que “os embargos à execução fiscal não dependem mais da garantia do juízo nem ostentam efeito suspensivo, se bem que o juiz pode, diante da relevância do argumento e do risco de dano, conceder tal efeito suspensivo aos embargos”. Por outro lado, ressalta o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça que exige a prévia garantia da execução para a admissibilidade dos embargos à execução fiscal, com a exceção dos devedores hipossuficientes.

Relembra Nunes (2020) que o afastamento da garantia para os hipossuficientes constitui medida excepcional, em atenção à ampla defesa. Além disso, destaca que é uma tendência do STJ a datar de 2000, com o julgamento do Recurso Especial 80.723/PR, validar a tese do cabimento dos embargos à execução fiscal sem a garantia integral do juízo exequendo. Dessa forma, nota-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça vem sendo pautado no modelo constitucional de processo introduzido pela Constituição Federal de 1988, o que gera a implicação de enxergar a questão do devedor embargante com os olhos da Constituição.

A interpretação da matéria fiscal pela ótica constitucional é uma predisposição hodierna, que consolida o aspecto de Lei Máxima da Constituição Federal, conforme pondera Carraza (2013, p. 49):

Deveras, entende-se atualmente que a Constituição, além de ser o texto fundador e legitimador do ordenamento normativo, é um parâmetro hermenêutico de construção e realização do Direito. O postulado da interpretação conforme a Constituição leva necessariamente a que, diante de várias possibilidades interpretativas de uma norma, inclusive constitucional, se opte pela mais consentânea com os princípios que a Lei Maior consagra.

Por todo o exposto, constata-se que a garantia do juízo nos embargos à execução fiscal representa um entrave ao modelo constitucional de processo introduzido no contexto de proteção das garantias fundamentais. O processo de execução fiscal não pode ser visto somente como um procedimento previsto na Lei nº 6.830/80, que como ressaltado anteriormente, é um procedimento anterior à atual Constituição Federal. Negar a existência de uma Lei Maior, responsável por traçar as diretrizes processuais, representa um retrocesso para o Estado Democrático de Direito.

Assim sendo, o entendimento Superior Tribunal de Justiça consolidado no Recurso Especial nº 1.487.772 – SE simboliza não somente um avanço na proteção do executado hipossuficiente como também uma repercussão que permeia os princípios constitucionais do processo, com destaque para a ampla defesa e o acesso à justiça que indubitavelmente influíram no posicionamento adotado pela Corte. Por fim, vale dizer, um processo justo e efetivo é aquele que segue as disposições da Constituição.

CONCLUSÃO

Priomordialmente, partindo da premissa que o processo se presta à resolução de um litígio, a garantia do juízo nos embargos à execução fiscal prevista no art. 16, § 1º da Lei nº 6.830/80 é fruto de satisfatória divergência no ordenamento jurídico brasileiro, ao se analisar a perspectiva do Código de Processo Civil e da Lei de Execução Fiscal à luz dos princípios constitucionais do processo.

Desse modo, ao apresentar os princípios constitucionais do processo de execução fiscal, verificou-se que a defesa do devedor na execução fiscal deve ser garantida primordialmente pelos preceitos e dispositivos constitucionais, que orientam as disposições da Lei de Execução Fiscal e do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15). Por se referirem ao processo de execução, é possível concluir que os confrontos existentes entre as mencionadas leis são solucionados pelo princípio da especialidade, que surge como um critério para a resolução de conflitos entre regras e princípios.

Logo depois, averiguando as prerrogativas processuais da Fazenda Pública, verifica-se que estas foram criadas a fim de garantir a isonomia material e processual no contexto da relação jurídica processual, tutelando o interesse público e promovendo defesas processuais com maior qualidade. Além disso, as prerrogativas conferidas aos entes públicos fazendários consagram a igualdade formal e não prejudicam o executado no processo de execução fiscal, entretanto, é de suma importância garantir a celeridade e a duração razoável do processo.

Em seguida, da análise bibliográfica, no intuito de refletir sobre as motivações que levaram o STJ a decidir pelo afastamento da garantia do juízo nos embargos à execução fiscal, depreende-se que a construção jurisprudencial acerca da garantia do juízo foi pautada nos princípios constitucionais do acesso à justiça, do contraditório e da ampla defesa no recebimento dos embargos sem que houvesse a garantia total da execução para o devedor hipossuficiente.

Ademais, o processo de execução fiscal, que é instruído pela Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial consagrado pelo Código de Processo Civil, admite os embargos à execução como principal meio de impugnar o feito executivo em sua totalidade, todavia, deve-se verificar qual é a medida acertada para tutelar o direito do contribuinte no caso concreto, sejam questões materiais ou processuais, pretendendo assegurar o contraditório e a ampla defesa, o que foi analisado no curso da terceira seção.

Nesse sentido, ao examinar a evolução do entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça acerca da necessidade de garantia do juízo para a apresentação de embargos

à execução fiscal, é possível constatar que a discussão envolveu em um primeiro momento princípio da especialidade, percorrendo também as questões da hipossuficiência e da justiça gratuita e do acesso à justiça, acarretando no julgamento do Recurso Especial nº 1.487.772 – SE que afastou a garantia do juízo nos embargos à execução fiscal desde que haja comprovação inequívoca da ausência de patrimônio do executado, ou seja, sua completa hipossuficiência.

Por conseguinte, as implicações do referido julgado para as execuções fiscais podem ser verificadas pelo fato de o benefício da Justiça gratuita não abranger a garantia da execução, o que apesar de ser uma premissa negada pela Corte, ainda está em processo de discussão e persiste a possibilidade de se retomar a análise futuramente em caso de repercussão geral no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Assim, é cediço que a exigência de garantia acaba por afastar a possibilidade do efetivo exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, permanecendo as partes inertes ao processo, sendo a execução suspensa por força do art. 40 da Lei nº 6.830/80, quando não encontrados bens penhoráveis.

Diante do exposto, a partir das pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais realizadas no presente artigo, resta claro que a tendência a ser seguida pelos operadores do direito é de interpretar o processo de execução fiscal conforme os preceitos da Constituição Federal, dando seguimento à constitucionalização do processo defendida pela doutrina contemporânea, em todas as searas do direito, pregando a duração razoável do processo, com mais celeridade e menos formalismo, visando alcançar o objetivo fim que é a justiça.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 25. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense; São Paulo: Editora Método, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965**. Regula a ação popular. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14717.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10 jun. 2022

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: 10 jun. 2022.

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: 10 jun. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993**. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (1. Seção). **Recurso Especial 1272827/PE**. 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. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Dropel - Drogaria Pernambucana Ltda. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 22 de maio de 2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=19838327&tipo_documento=documento&num_registro=201101962316&data=20120208&formato=PDF. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (1. Seção). **Recurso Especial 1127815/SP**. 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. Recorrente: José Carlos Simões Hossepian Lima e outro. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux, 24 de novembro de 2010. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1025539&num_registro=200900453592&data=20101214&formato=PDF. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (2. Turma). **Recurso Especial 1437078/RS**. 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. Recorrente: Nelson de Lima Rodrigues. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Humberto Martins, 25 de março de 2014. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1307379&num_registro=201400420427&data=20140331&formato=PDF. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (1. Turma). **Recurso Especial 1487772/SE**.

processual civil. execução fiscal. embargos do devedor. executado. benefício da justiça gratuita. patrimônio. inexistência. hipossuficiência. exame. garantia do juízo. afastamento. possibilidade. Recorrente: Enidete Ribeiro Cabral. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Gurgel de Faria, 28 de maio de 2019. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1831054&num_registro=201402697215&data=20190612&formato=PDF. Acesso em: 10 jun. 2022.

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

https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 8. ed. São Paulo: Editora SaraivaJur, 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020.

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

DOS SANTOS, Eduardo Rodrigues. **Princípios processuais constitucionais**. Salvador: Editora Juspodivm, 2016.

FARIA, Marcio Gustavo Senra. Interação entre o novo CPC e a LEF: a teoria do diálogo das fontes no processo de execução fiscal. *In*: DUARTE, Fernanda (org.); BONETTI, Monica (org.). **A LEF e o Novo CPC: reflexões e tendências**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2016. p. 53-67.

MARTINS, Flávio. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

MARQUES, Claudia Lima. **Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 36. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2020.

SÁ, Renato Montans de. **Manual de Direito Processual Civil**. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2020.

SALOMÃO, Leonardo Rizo. Elementos do processo de execução fiscal. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 1, n. 1, p. 79-106, 2006. ISSN: 1980-511X. Disponível em: <https://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11583>. Acesso em: 10 jun. 2022.

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

SPITZCOVSKY, Celso. **Direito administrativo esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Método, 2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento, procedimento comum**. v. I, 60. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. v. III. 52. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019.

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