UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA– UEPB

CAMPUS I CAMPINA GRANDE

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ

CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

MARCELO SANTOS SOUSA

A NECESSIDADE DA GARANTIADO JUÍZO COMO REQUISITOA OPOSIÇÃODE EMBARGOS NA EXECUÇÃO FISCAL:UMA ANÁLISE À LUZ DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

CAMPINA GRANDE – PB
2012

MARCELO SANTOS SOUSA

A NECESSIDADE DA GARANTIADO JUÍZO COMO REQUISITOA OPOSIÇÃODE EMBARGOS NA EXECUÇÃO FISCAL:UMA ANÁLISE À LUZ DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Monografia apresentada em cumprimento a exigência para aprovação no componente curricular Trabalho de Conclusão de Curso e obtenção do título de bacharel em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba.

Orientador: Prof. Esp. Fábio José de Oliveira Araújo.

CAMPINA GRANDE – PB
2012

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

S725n Sousa, Marcelo Santos.

A necessidade da garantia do juízo como requisito à oposição de embargos na execução fiscal [manuscrito]: uma análise à luz do devido processo legal / Marcelo Santos Sousa.– 2012.

52 f.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2012.

"Orientação: Prof. Esp. Fábio José de Oliveira Araújo, Departamento de Direito Público".

1. Responsabilidade fiscal. 2. Execução fiscal. 3. Ampla defesa. I. Título.

21. ed. CDD 343.03

A NECESSIDADE DE GARANTIR A EXECUÇÃO FISCAL PARA A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À LUZ DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual da Paraíba.

Aprovado em 16/08/2012

Banca Examinadora

João José de O. Araújo

_____

_____

DEDICATÓRIA

Aos meus paisAssis e Júlia, por todo Amor e Dedicação, e aos meus irmãos Maurício e Mário,por todo companheirismo e amizade, enfim, à minha maior riqueza, minha FAMÍLIA, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Tenho a plena certeza de que nessas poucas linhas de agradecimentos não poderei expressar toda a minha gratidão por todos aqueles que de alguma forma me ajudaram na conquista desse sonho. Correndo o risco de ser injusto com alguns, ouso citar nomes.

Àquele que É, que Era e sempre Será, ao Deus Valoroso, ao Senhor dos Exércitos, ao Príncipe da Batalha, ao Deus Fiel, ao Deus Conosco, O Emanuel. A Ti Jesus, todo o meu louvor e a minha gratidão, porque Tu és o meu amparo e o meu refúgio. Só Tu és a alegria de minha alma. Obrigado Senhor, porque a vitória é Tua.

Ao Deus que me formou, serei eternamente grato.

À Sempre Virgem Maria Santíssima, Estrela da Manhã, Rainha dos Céus por toda providência nas provações, por todo consolo nas aflições e por sempre me apontar o seu Filho Jesus Cristo e me fazer esperar pelas Suas Promessas.

Agradeço aos meus paisAssis e Júlia que me deram a vida, que estimularam em mim o gosto pelos estudos e pelo conhecimento, que se alegraram e se orgulharam das minhas (nossas) vitórias, que foram sempre presentes e me impulsionaram a buscar voos sempre mais altos.

Pai, Mãe, tenho a certeza de que Deus não poderia ter me dado pais melhores. A vocês agradeço por ser o que sou, pelos exemplos de honradez e honestidade, de fidelidade e de renúncia de si próprio por Amor. Agradeço porque vocês sempre estiveram ao meu lado, principalmente quando eu mais precisei. Agradeço por me terem apoiado os primeiros passos e me terem dado asas fortes para voar o mais alto possível.

Aos meus irmãos Maurício e Mário por tudo que tiveram que renunciar para que eu chegasse até aqui. Tenho orgulho de vocês e agradeço pela amizade e pelos risos.

Ao meu avô Elias, ao meu tio Cícero Magrinho, à minha tia Terezinha e à minha avó Maria Rosa por todo o apoio nas dificuldades e por serem instrumentos da Providência de Divina, meu muito obrigado.

À minha tia, amiga e eterna professora Eliane Eduardo, por todo Amor, carinho e admiração, porque também sonhou comigo e se orgulhou quando Deus me fez vencedor. Por toda amizade, sereigrato.

À Rosa Espíndola, que adora esse sobrenome, por todo carinho, companheirismos, dedicação e apoio.

À Dra. Léa Estavam pela oportunidade de estágio na Assessoria Jurídica do Banco do Nordeste em Campina Grande – PB, que muito contribuiu para o meu crescimento profissional e acadêmico.

Aos amigos da PGFN, Seccional em Campina Grande, por acreditarem no meu potencial e não duvidarem do meu sucesso. Tiago Emanuel, Jaqueline Almeida, Morgana Rosa e Ivonildo, aquele abraço.

Ao professor Fábio José, pela orientação e por todos os ensinamentos jurídicos que muito contribuíram para o meu crescimento acadêmico.

Ao meu amigo Aldecir Filho, por todo o apoio e ajuda em muitos momentos. Pela generosidade do seu coração meu amigo, tenho uma dívida Eterna com você, que Deus te abençoe imensamente e te retribua tudo em dobro.

Aos meus amigos Vaglas Vasconcelos, guerreiro e batalhador; Rafael Vieira, o primeiro ministro por concurso público que o STF terá; Natália Freire, brilhante; Marcelo Ramos, a competência em pessoa; Micherlândio, o "cabra" mais grosso que o sertão da Paraíba já pariu; Professor Carlos, que um dia me recebeu em sua casa, serei sempre grato; Paulo, meu eterno presidente de turma; a todos os amigos que fiz e tive a honra de conhecer, obrigado por todo carinho e reconhecimento. Tive a honra de estudar com os melhores!

Aosprofessores e funcionários da UEPB, que nos acompanharam ao longo desses cinco anos. Enfim, a todos aqueles que guardo no coração, que Deus em sua infinita bondade, os recompense.

Uma lei injusta, não é lei alguma.
(Santo Agostinho)

R E S U M O

Este trabalho analisa a exigência de garantia do juízo no processo de execução fiscal para a oposição de embargos por parte do executado à luz do princípio da dignidade da pessoa humana, de direitos e garantias fundamentais previstas no texto da Constituição da República de 1988, de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, bem como de alterações trazidas pela Lei nº 11.382/06 ao processo de execução regido pelo Código de Processo Civil e que possui aplicação subsidiária ao processo de execução fiscal. Seu objetivo é demonstrar que a exigência de garantia do juízo para o manejo de embargos à execução fiscal prevista no art. 16, §1º da Lei de Execuções Fiscais afronta a dignidade humana do contribuinte que sofre um processo de execução fiscal, na medida em que desrespeita direitos e garantias fundamentais como o direito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa e, portanto, não deve mais prevalecer. O trabalho foi realizado a partir da pesquisa bibliográfica, em que foram consultas diversas fontes entre doutrinas, artigos, revistas e jurisprudências. A partir daanálise das informações obtidas foi possível o embasamento e conclusões adiante expostas. Sendo assim, afirma-se que a exigência de garantia do juízo prevista no art. 16, §1º da Lei de Execuções Fiscais não deve mais prevalecer, pois não se coaduna com o Estado Democrático de Direito e com a Constituição da República Federativa do Brasil que reafirma direitos e garantias fundamentais, passando a ser aplicado o art. 736 do Código de Processo Civil que permite aos executados o manejo dos embargos à execução independentemente da garantia do juízo. Isso em respeito aos princípios da dignidade da pessoa humana, do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e demais normas constitucionais atinentes ao processo.

PALAVRAS-CHAVE: Execução Fiscal. Contraditório. Ampla Defesa.

A B S T R A C T

This work analyzes the requirement of a guarantee in the tax execution procedure to the opposition of embargoes by the debtor, through the principle of human dignity, rights and guarantees provided in the text of the Constitution of 1988, doctrinal and jurisprudential placements, as well as changes introduced by Law 11.382/06 to the execution procedure governed by the Code of Civil Procedure that has subsidiary application for the tax enforcement proceedings. The goal is to demonstrate that the requirement of guarantee for the opposition of embargoes to tax execution provided in art. 16, § 1 of the Fiscal Executions law affront the human dignity of the taxpayer who suffers a tax execution procedure, as it violates fundamental rights and guarantees as the right to due process, the contradictory and full defense, and therefore should no longer prevail. The study was conducted from the literature, in which several sources have been consulted between doctrines, articles, journals and case law. The analysis of the obtained information made possible the conclusions set out below. Thus, it is affirmed that the requirement of a guarantee fixed in Art. 16, § 1 of the Law of Fiscal Executions should no longer prevail, because it is inconsistent with the democratic rule of law and the Constitution of the Federative Republic of Brazil, which reaffirms fundamental rights and guarantees, being applied the art. 736 of the Code of Civil Procedure that allows the opposition of the embargoes to execution regardless of a guarantee. This is in regard to the principles of human dignity, due process, adversarial, legal defense and other constitutional rules relating to the process.

KEYWORDS: Tax execution procedure. Contradictory.Wide Defense.

LISTA DE SIGLAS

ADIN	Ação Direita de Inconstitucionalidade
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CPC	Código de Processo Civil
CR	Constituição da República
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura
CRM	Conselho Regional de Medicina
CRO	Conselho Regional de Odontologia
LEF	Lei de Execuções Fiscais
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Federal de Recursos

SUMÁRIO

1 **INTRODUÇÃO**..... 13

2 **CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA EXECUÇÃO FISCAL**..... 15

2.1 A DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA E A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA..... 15

2.2 DA LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL..... 17

2.3 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL..... 18

2.3.1 Da Competência Para Julgamento das Execuções Fiscais Proposta pelos Conselhos de Fiscalização Profissional..... 20

2.3.2 Da Competência da Justiça do Trabalho Para Processar e Julgar Execuções Fiscais..... 20

2.3.3 Da Competência da Justiça Eleitoral Para Processar e Julgar Execuções Fiscais..... 20

2.3.4 A Competência Para Processar e Julgar a Execução Fiscal e o Juízo da Falência..... 21

2.4 DA PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL..... 22

2.4.1 Da Possibilidade de Penhora Sobre o Faturamento..... 23

2.5 DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL..... 23

3 NATUREZA JURÍDICA DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO..... 26

4 A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL E AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº 11.382/06..... 28

4.1 DA REPRODUÇÃO DA REGRA GERAL ANTERIOR À CRIAÇÃO DA LEI Nº 6.830/80 E A APLICAÇÃO DO ART. 736 DO CPC À EXECUÇÃO FISCAL..... 29

5 A DIGNIDADE HUMANA DO EXECUTADO E O DIREITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL..... 32

5.1 O DEVIDO PROCESSO LEGAL NA EXECUÇÃO FISCAL..... 35

5.2 A EXECUÇÃO FISCAL SOB A LUZ DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA..... 38

5.2.1 Da Igualdade Processual e da Paridade de Armas..... 41

5.3 A PESSOA JURÍDICA ENQUANTO PARTE NA EXECUÇÃO FISCAL..... 43

6 DO ACESSO À JUSTIÇA NA EXECUÇÃO FISCAL..... 45

6.1 DA APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 28..... 47

6.2 DO PROJETO DE LEI 5080/2009..... 47
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 49
REFERÊNCIAS..... 51

1 INTRODUÇÃO

No ordenamento jurídico brasileiro a execução fiscal para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e respectivas autarquias é regida pela Lei nº 6.830/80, a Lei de Execuções Fiscais. A LEF determinou um regramento específico para as execuções fiscais movidas pela Fazenda Pública, em que se aplicam subsidiariamente as regras contidas no Código de Processo Civil – Lei nº 5.869/73.

Dentre outros dispositivos da LEF, um tem se destacado por dificultar o manejo dos embargos por parte do executado - meio de defesa previsto, através do qual o executado pode opor-se à pretensão executiva da Fazenda Pública. Trata-se do art. 16, §1º que exige do executado a garantia do juízo para a admissão dos embargos, ou seja, para que o executado possa embargar a execução fiscal é necessário que antes se garanta o juízo através de penhora, depósito em dinheiro ou fiança bancária.

Essa exigência legal tem retirado de muitos executados a oportunidade de discutir em juízo a pretensão executiva da Fazenda Pública, pois nem sempre possuem valores em dinheiro ou bens suficientes para garantir a execução fiscal.Nesse sentido, a exigência do art. 16, §1º da LEF parece estarem descompasso com a Constituição da República de 1988, que garante o direito ao contraditório e à ampla defesa em processos judiciais ou administrativos.

Este trabalho possui o objetivo de analisar a exigência de garantia do juízo na execução fiscal para a oposição de embargos à luz dos princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como analisar a exigência do art. 16, §1º da LEF frente aos princípios da dignidade da pessoa humana, do devido processo legal, a isonomia processual e da paridade de armas. Ao longo do trabalho se buscará verificar em que contexto a Lei de Execuções Fiscais foi criada, que bens jurídicos ela pretende proteger e quais direitos fundamentais ela tem desrespeitado.

Ainda se analisará a possibilidade de aplicação do art. 736 do CPC às execuções fiscais, o que permitiria ao executado o manejo dos embargos à execução sem a necessidade de garantia do juízo. Em suma, este trabalho analisará a sistemática de garantia do juízo na execução frente a direito e garantias fundamentais consagrados no texto da Constituição da República Federativa do Brasil.

O presente estudo é de suma importância porque a necessidade de garantir o juízo da execução fiscal para a oposição de embargos à execução constitui um obstáculo enfrentado pelos executados que buscam resistir à pretensão da Fazenda Pública. Trata-se de um regramento divergente do adotado pelo Código de Processo Civil, em que aqueles que

figuram no polo passivo de uma execução por quantia certa contra devedor solvente não necessitam garantir o juízo para opor embargos. Neste sentido, a pesquisa torna-se relevante para responder acerca da possibilidade de aplicação das regras do Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais.

O processo de execução fiscal é um instrumento de recuperação do crédito público, todavia o interesse público não pode servir de argumento para suprimir o contraditório e a ampla defesa. Neste sentido, a pesquisa apresenta relevância não só para o meio acadêmico e o conhecimento, mas para toda a sociedade, uma vez que discutirá a reafirmação de direitos e garantias fundamentais frente ao princípio do interesse público.

Relevância maior para o Estado Democrático de Direito, a pesquisa em questão apresenta, porque possivelmente pode identificar um suposto choque aparente de princípios.

O impulso para a realização da pesquisa partiu da observância de que a Lei de Execuções Fiscais foi elaborada antes do advento da Constituição Federal de 1988 e possivelmente pode apresentar um dispositivo que não está revestido da interpretação constitucional necessária.

No cenário das execuções fiscais muitos embargos têm sido rejeitados liminarmente pela ausência de garantia do juízo. Sendo assim, a pesquisa poderá contribuir para uma mudança no posicionamento dos magistrados, além de impulsionar uma visão macro do direito.Passando-se à admissão da aplicação das regras do CPC, muitos jurisdicionados poderão efetivar a garantia do contraditório e da ampla defesa, em matéria de execução fiscal.

O presente estudo está embasado em pesquisas bibliográficas,segundo Gil (2007) a pesquisa enquanto um procedimento sistemático e desenvolvido de forma racional, possui o escopo de responder aos problemas propostos ou que se apresentam. Torna-se necessária a pesquisa quando a informação para responder ao problema é insuficiente ou ainda, quando a informação disponível não pode ser relacionada ao problema em virtude do nível de desorganização.

Sendo assim, serão utilizados como fontes da pesquisa bibliográfica livros, revistas, periódicos, textos de lei, bem como artigos de internet e toda sorte de documentos para a coleta de informações gerais e específicas relacionadas ao tema, possibilitando a análise do problema sob diversos aspectos. Todos os dados obtidos ajudarão na construção da argumentação necessária à adequada solução do problema apresentado.

2CONSIDERAÇÕES GERAIS ACERCA DA EXECUÇÃO FISCAL

No atual ordenamento jurídico brasileiro, a execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e respectivas autarquias, é regida pela Lei nº 6.830/80, mais conhecida como LEF – Lei de Execuções Fiscais. Sendo assim, a execução fiscal movida pela Fazenda Pública possui um regramento específico, aplicando-se subsidiariamente às execuções fiscais as regras contidas no Código de Processo Civil – Lei nº 5.869/73.

É o que dispõe o art. 1º da Lei nº 6.830/80:

> Art. 1.º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e respectivas autarquias será regida por essa Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Neste sentido, a execução fiscal é o processo para a cobrança de créditos da Fazenda Pública, seja ela da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, constituindo um conjunto de atos que se sucedem logicamente, tendentes à realização do direito que se consubstancia no título executivo.

2.1 A DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA E A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Toda execução teve ter por fundamento um título executivo, pois do contrário a execução seria nula, justamente em virtude do princípio *nullaexecutiosine titulo*, ou seja, não há execução sem título que a embase. Como a execução fiscal não poderiaser diferente, em regra, o seu embasamento está em um título executivo que representa uma obrigação certa, líquida e exigível.

Os títulos executivos que fundamentam as execuções fiscais são certidões de dívida ativa da Fazenda Pública (CDA's), ou seja, títulos executivos extrajudiciais que correspondem aos créditos inscritos em dívida ativa na forma da lei.

Trata-se de título executivo extrajudicial porque é assim que disciplina o art. 585 do Código de Processo Civil ao estabelecer quais são os títulos executivos extrajudiciais.É o que se extrai da norma:

> Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:
>
> (...)

> VII – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondentes aos créditos inscritos na forma da lei;

Neste sentido, convém esclarecer a abrangência do termo dívida ativa e trazer à colação o que ensina a doutrina:

> A dívida ativa da Fazenda Pública é constituída por qualquer valor definido como de natureza tributária ou não tributária pela Lei Federal n. 4320/1964. A dívida ativa, tributária ou não tributária, compreende, além do principal, a atualização monetária, os juros, a multa de mora e os demais encargos previstos em lei ou contrato. (DIDIER JR, et al, 2010, p. 745).

Com a mesma clareza dispõe o art. 2º, §§1º e 2º da Lei nº 6.830/80:

> Art. 2.º - 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 regais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
>
> §1.º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1.º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.
>
> § 2.º 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.

O crédito inscrito em dívida ativa, de natureza tributária ou não tributária, tem sua certeza e liquidez atestada através da certidão de dívida ativa – CDA, que possui aptidão para embasar ou legitimar a cobrança do crédito público por meio de uma execução fiscal.

Caso não haja uma certidão de dívida ativa, a Fazenda Pública não poderá se utilizar da execução fiscal para a cobrança do crédito, pois é a certidão de dívida ativa – CDA que autoriza o ajuizamento da execução fiscal (DIDIER JR. et al., 2010). A utilidade da certidão de dívida ativa é justamente certificar a certeza, liquidez e exigibilidade do débito inscrito em dívida ativa, possibilitando assim, a propositura da execução fiscal.

Para que o direito de ampla defesa do executado que figura no polo passivo de uma execução fiscal seja respeitado no que concerne aos elementos constitutivos da certidão de dívida, cumpre frisar que a certidão de dívida ativa, enquanto título executivo extrajudicial deve ter seus elementos constitutivos bem definidos. Por exigência legal a certidão de dívida ativa deverá trazer em si a descrição do fato gerador do débito ou, se for o caso, do fato gerador que constituiu a infração. Nesse sentido, se porventura a certidão de dívida ativa fizer

referência ao fato gerador da obrigação de forma vaga, imprecisa ou até genérica, estará eivada de vício insanável, ou seja, será nula.

A referência imprecisa ao fato gerador da obrigação constante da certidão de dívida ativa tornará o referido título executivo nulo, justamente por prejudicar o requisito da certeza, não consubstanciando mais na certidão, uma dívida apta a ser cobrada por meio de uma execução fiscal, posto que não sendo a dívida certa também não será exigível. A nulidade que diga respeito à imprecisão na caracterização do fato gerador, acaso assim não fosse considerada, acabaria por prejudicar o direito à ampla defesa do executado, pois este não saberia ao certo do que se defender ou ter a noção exata da prática do fato gerador que lhe estava sendo imputada.

Na eventualidade de a certidão de dívida ativa possuir pequenos erros que não ocasionem a sua nulidade, a Fazenda Pública poderá até a prolação da sentença de embargos, substituí-la, não se admitindo a substituição do polo passivo da execução fiscal. Em outras palavras, possuindo a certidão de dívida ativa erros materiais ou formais, a Fazenda Pública poderá substituir a referida certidão, desde que tal substituição não importe em mudança do sujeito passivo da execução fiscal.

Neste sentido, a súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

> Súmula 392 - A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

Não poderia ser diferente, pois não haveria razão lógica em se admitir que a Fazenda Pública, sob o argumento de correção de erro material ou formal, pudesse alterar de tal modo a certidão de dívida ativa, que em lugar do devedor A passasse a figurar o devedor B.

2.2 DA LEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal poderá ser proposta pela Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias e fundações públicas, nos termos do art. 1º da Lei nº 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais (LEF). Como o conceito de Fazenda Pública não abrange as empresas públicas e as sociedades de economia mista, estas não podem se utilizar da execução fiscal para a cobrança dos seus créditos. O que faz concluir, forçosamente, que a execução fiscal é privativa da Fazenda Pública, seja ela da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos municípios e respectivas autarquias e fundações públicas.

Lembra-se Didier Jr. et al. (2010) que, todavia, é possível a celebração de convênio entre um ente público e uma sociedade de economia mista ou uma empresa pública para que esta promova e dê impulso a execução fiscal. Um exemplo claro é a legitimidade que possui a Caixa Econômica Federal, uma empresa pública, para promover execuções fiscais com o intuito de recuperar créditos devidos e não recolhidos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, enquanto substituto processual do Fundo.

Ainda no tocante à legitimidade ativa e passiva em matéria de execução fiscal, um ponto que merece ao menos um breve destaque diz respeito à possibilidade do manejo da execução fiscal pelos conselhos profissionais como o Conselho Regional de Odontologia (CRO), Conselho Regional de Medicina (CRM) e o Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA), dentre outros. O Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN 1.717/DF em que foi relator o Ministro Sydney Sanches, decretou a inconstitucionalidade do art. 58 da Lei Federal nº 9.649/98, que imputava aos conselhos profissionais a natureza de pessoa jurídica de direito privado (DIDIER JR. et al., 2010, p. 747).

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que é indelegável a uma entidade privada a atividade típica do Estado, que abrange o poder de polícia, o poder de tributar e o poder de punir, relativamente ao exercício de atividades profissionais regulamentadas (DIDIER JR. et al., 2010, p. 747). O entendimento mantido prelecionava que os conselhos profissionais exibem a natureza de autarquias especiais, compreendendo-os no conceito de Fazenda Pública. Em assim sendo, podem os conselhos profissionais propor execução fiscal para a recuperação dos seus respectivos créditos, uma vez que estão compreendidos no conceito de Fazenda Pública enquanto autarquias especiais.

No que concerne ao polo passivo da execução fiscal, encontra-se o devedor que pode ser pessoa física ou jurídica, como também, eventualmente os respectivos sucessores a qualquer título. A execução fiscal pode ainda ser intentada contra o garantidor da dívida, o fiador, o espólio, a massa falida ou responsável, nos termos da legislação aplicável.

2.3 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

A propositura da execução fiscal por parte da Fazenda Pública será perante o juízo do foro em que está localizado o domicílio do devedor, todavia há a possibilidade do ajuizamento da execução fiscal realizar-se no lugar em que foi praticado o ato originário do débito que será executado, ainda que o executado não mais possua o seu domicílio na referida localidade. Em outras palavras a Fazenda Pública poderá executar o débito inscrito em dívida ativa perante o

juízo do foro em que está localizado o domicílio do executado ou perante o juízo em que se verificou a ocorrência do fato gerador do débito.

No caso da execução fiscal movida pela Fazenda Pública da União será competente o juiz de direito ou o juiz federal do foro do domicílio do executado, a depender da existência de uma vara federal na localidade, ou seja, será competente para julgamento das execuções fiscais movidas pela Fazenda Pública da União o juízo federal, contudo, não havendo juízo federal na localidade do domicílio do devedor, a execução fiscal em que é autora a Fazenda Pública da União deverá ser proposta perante o juiz de direito com jurisdição na referida localidade. Sendo assim, o juiz de direito da comarca em que reside o executado estará investido de competência federal.

É em virtude do juiz de direito estar investido de competência federal para julgamento das execuções fiscais movidas pela Fazenda Pública da União que os recursos que eventualmente sejam interpostos devem ser remetidos ao Tribunal Regional Federalda Região que compreenda a referida comarca e não ao Tribunal de Justiça.

Em uma situação hipotética, existindo um devedor, pessoa física ou jurídica, domiciliado no município de Esperança – PB, que figure no polo passivo de uma execução fiscal movida pela Fazenda Pública da União, proposta perante o juízo estadual, deverá interpor recurso dirigido ao Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sediado em Recife – PE e não ao Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba.

A respeito da competência do juiz de direito para julgar as execuções fiscais movidas pela Fazenda Pública da União, posicionou-se o extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR:
Súmula 40 – A execução fiscal da Fazenda Pública Federal será proposta perante o juiz de direito da comarca do domicílio de devedor, desde que não seja ela sede de Vara da Justiça Federal.

Não há maiores dificuldades para se verificar a competência para julgamento das execuções fiscais movidas pelas Fazendas Pública dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. No âmbito do interesse da Fazenda Pública do Distrito Federal será competente a Justiça do Distrito Federal. No âmbito do interesse da Fazenda Pública dos Estados e dos Municípios, será competente a Justiça Estadual dos respectivos Estados e Municípios.

2.3.1 Da Competência Para Julgamento das Execuções Fiscais Proposta pelos Conselhos de Fiscalização Profissional

Como visto anteriormente os conselhos de fiscalização profissional exibem a natureza de autarquias especiais e, portanto, estão compreendidos no conceito de Fazenda Pública. Sendo assim, podem propor execução fiscal. Neste sentido, é da competência da Justiça Federal o processo e julgamento das execuções fiscais propostas pelos conselhos profissionais, pois possuem a natureza de autarquias federais.

A esse respeito já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça através da Súmula 66, cujo teor é o seguinte: "Compete à justiça federal processar e julgar execução fiscal promovida por conselho de fiscalização profissional".

2.3.2 Da Competência da Justiça do Trabalho Para Processar e Julgar Execuções Fiscais

O art. 114 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com redação determinada pela Emenda Constitucional nº 45/2004 aduz em seus incisos I, VII e IX, respectivamente, que a Justiça do Trabalho é competente para processar e julgar as ações oriundas das relações de trabalho, as ações relativas às penalidades administrativas impostas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações de trabalho e outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, na forma da lei. O resultado dessa previsão constitucional é justamente a competência da Justiça do Trabalho para processar e julgar execuções fiscais.

Como exemplo, aplicada uma multa ao empregador por um órgão de fiscalização do trabalho, restando essa multa não paga, será o valor correspondente à multa cobrado por meio de uma execução fiscal perante a Justiça do Trabalho.

2.3.3 Da Competência da Justiça Eleitoral Para Processar e Julgar Execuções Fiscais

Será competente a Justiça Eleitoral para processar e julgar a execução fiscal que verse sobre a cobrança de multa eleitoral, nos termos do art. 109, I da Constituição da República de 1988. Este dispositivo constitucional retira da competência da Justiça Federal as causas sujeitas à competência da Justiça Eleitoral, em que a União ou entidade autárquica for parte interessada na condição de autora, ré, assistente ou opoente.

2.3.4A Competência Para Processar e Julgar aExecução Fiscal e o Juízo da Falência

A competência para processar e julgar a execução fiscal é exclusiva, ou seja, exclui a de qualquer outro juízo. Tal exclusão compreende o juízo competente para o processo e julgamento dos processos de falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário. A razão é que o crédito tributário não está sujeito a rateio, segundo o art. 29 da Lei nº 6.830/80 Lei de Execuções Fiscais, não havendo necessidade do deslocamento da competência da execução fiscal para o juízo universal da falência (DIDIER JR. et al., 2010).

Assim dispõe o *caput* do art. 29 da LEF: A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento. É válido salientar que a Lei nº 11.101, de 09/02/2005, substituiu a concordata pela recuperação judicial e extrajudicial do empresário ou sociedade empresária.

Em sendo assim, uma vez deflagrado o processo de execução fiscal e posteriormente decretada a falência do executado, não haverá necessidade de habilitação do crédito executado no juízo falimentar por parte da Fazenda Pública. Conforme a disciplina do artigo supracitado a execução fiscal não se submete às regras da *visattractiva* do juízo universal da falência. A execução fiscal terá prosseguimento independentemente do juízo universal da falência.

Ao tramitar normalmente o processo de execução fiscal, mesmo depois de aberto o processo falimentar, deverá a Fazenda Pública efetuar a penhora no rosto dos autos do processo de falência, para que o crédito fazendário seja satisfeito, respeitada, claro, a ordem de preferência. Por outro lado, se na execução fiscal já houver um bem penhorado antes da instauração do processo falimentar, este bem não deverá ser contemplado entre os bens que integraram a massa.

Neste sentido, é a súmula nº 44 do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR:

> Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos a arrecadação no Juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico.

Assim, ainda que haja um processo de falência continuará competente o juízo da execução fiscal que exclui qualquer outro.

2.4 DA PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL

O art. 11 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) estabelece a ordem de bens sobre os quais devem incidir a penhora ou o arresto na execução fiscal. A ordem determinada no artigo supracitado é distinta da ordem prevista no art. 655 do CPC, que trata da execução por quantia certa contra devedor solvente, porém a regra aplicada às execuções fiscais não pode ser outra senão a do art. 11 da LEF.

A ordem determinada no art. 11 da Lei nº 6.830/80 – LEF é seguinte: I – dinheiro; II – título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III – pedras e metais preciosos; IV – imóveis; V – navios e aeronaves; VI – veículos; VII – móveis ou semoventes; e VIII – direitos e ações.

Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção, conforme previsão do art. 11, §1º da LEF.

Caso o bem penhorado não possua valor suficiente para garantir o débito executado, a Fazenda Pública poderá requerer ao juiz um reforço de penhora. É vedado ao juiz determinar o reforço de penhora sem requerimento expresso da Fazenda Pública, não podendo dessa forma o juiz agir de ofício e determinar o reforço de penhora.

Quanto à substituição de bens já penhorados (substituição de penhora), o art. 15 da Lei nº 6.830/80 – LEF disciplina que a substituição poderá ocorrer em qualquer fase do processo de execução fiscal, em que o juiz deferirá ao executado a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária e à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem prevista no art. 11 da LEF, bem como o reforço de penhora insuficiente.

O executado que tiver um bem penhorado em uma execução fiscal será intimado através de publicação no Diário Oficial, todavia em muitas comarcas, notadamente nas comarcas do interior, não há circulação do Diário Oficial. Nas comarcas em que não há circulação do Diário Oficial, a intimação será mediante envio do termo ou auto de penhora por carta com aviso de recebimento, da mesma maneira que se processa a citação. Se porventura, na intimação da penhora por carta com aviso de recebimento, o aviso de recebimento retornar sem assinatura, tal intimação é tida como inexistente, devendo ser renovada, agora por meio de oficial de justiça.

É válido salientar que recaindo a constrição judicial sobre imóvel, o cônjuge deverá ser intimado para salvaguardar sua eventual meação.

2.4.1 Da Possibilidade de Penhora Sobre o Faturamento

A penhora sobre o faturamento diário de uma sociedade empresária executada é uma excepcionalidade. Não havendo bens suficientes para garantir a satisfação do valor executado ou outro meio suficiente para garantir o juízo, torna-se possível a penhora sobre o faturamento nos termos do art. 655-A do CPC:

> § 3º Na penhora de percentual do faturamento da empresa executada, será nomeado depositário, com a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de efetivação da constrição, bem como de prestar contas mensalmente, entregando ao exeqüenteas quantias recebidas, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.

A penhora sobre o faturamento será reduzida a termo e a partir de sua intimação iniciará o prazo para embargos, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

2.5 DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

O executado poderá oferecer embargos à execução fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, segundo disciplina o art. 16, I, II e III da Lei nº 6.830/80 – LEF, a partir do depósito em dinheiro, da juntada da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora.

No tocante à previsão do art. 16, I da LEF, que dispõe ser de 30 (trinta) o prazo para a oposição de embargos a partir do depósito em dinheiro, o Superior Tribunal de Justiça através das suas 1ª e 2ª Turmas já se pronunciou de formas divergentes. Para a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, o prazo para oferecimento de embargosà execução fiscal é contado da data em que foi efetivada a garantia por meio de depósito em dinheiro. Já para a 2ª Turma, o prazo para a oposição de embargos inicia-se apenas depois da intimação do depósito, que precisa ser formalizado e reduzido a termo.

No regramento trazido pela Lei nº 6.830/80 – LEF fica claro que a admissibilidade dos embargos à execução fiscal está condicionada à garantia do juízo e nesse sentido é expresso o art. 16, §1º da LEF que dispõe: “Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução fiscal”. Todavia, a despeito da previsão expressa, não deve mais prosperar tal regra, como veremos mais adiante.

Se o executado optar por defender-se por meio de embargos, deverá observar a disciplina do art. 16, §2º da LEF: “No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite”.

Por outro lado, “não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”, segundo previsão do art. 16, §3º da LEF.

Uma vez opostos embargos à execução fiscal e recebidos pelo juiz, este intimará a Fazenda Pública para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando em seguida audiência de instrução e julgamento. Se os embargos versarem sobre matéria de direito ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, não será realizada audiência de instrução e julgamento, caso em que o juiz proferirá sentença no prazo de 30 (trinta) dias. Neste sentido é a previsão do art. 17 da LEF.

No caso de não oferecimento de embargos à execução fiscal, a Fazenda Pública deverá se manifestar sobre a garantia da execução (art. 18 da LEF). Ocorre que a garantia da execução fiscal pode não ser suficiente ao adimplemento do débito executado e por isso a Fazenda Pública deverá se manifestar para requer o que for de direito. Em outras palavras, o depósito em dinheiro, a fiança bancária ou o bem penhorado, podem ter dado apenas a oportunidade do executado opor-se à execução fiscal através dos embargos, sem, contudo, possuírem valor suficiente para satisfazer o crédito executado.

A disciplina do art. 18 da Lei nº 6.830 – LEF oportuniza à Fazenda Pública requer o que melhor lhe aprouver, nos limites da lei. Nesse momento será possível, de acordo com o caso concreto, o requerimento de reforço de penhora, conversão em renda, hasta pública de bem móvel ou imóvel, substituição do bem dado em garantia, dentre outras possibilidades.

Ainda no tocante aos casos em que o executado deixa de opor os embargos à execução fiscal ou na possiblidade de rejeição destes, tratando-se de umaexecuçãofiscal em que existe garantia prestada por terceiro, este será intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução fiscal nos próprios autos, para no prazo de 15 (quinze) dias remir o bem, se a garantia for real ou pagar o valor da dívida, juros, multa de mora e demais encargos legais, indicados na Certidão de Dívida Ativa, pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória, conforme previsão do art. 19 da LEF.

Nos casos em que a execução fiscal se processa por carta, os embargos do executado serão oferecidos no juízo deprecado, que os remeterá ao juízo deprecante, para instrução e julgamento. Na eventualidade dos embargos versarem sobre vícios ou irregularidades de atos do próprio Juízo deprecado, será deste, unicamente, o julgamento dessa matéria, nos termos do art. 20 da Lei nº 6.830/80 - LEF.

Neste sentido é a Súmula 46 do Superior Tribunal de Justiça - STJ: “Na execução por carta, os embargos do devedor serão decididos no juízo deprecante, salvo se versarem unicamente vícios ou defeitos da penhora, avaliação ou alienação dos bens”.

Não poderia ser diferente, não há razão lógica que atribua ao juízo deprecante a competência para julgamento dos embargos à execução fiscal tem tenham por objetivo discutir vícios ocorridos sob a jurisdição de outro juízo.

3 NATUREZA JURÍDICA DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO

A doutrina se divide quanto à natureza jurídica dos embargos à execução, todavia "é tradicional a lição de que os embargos à execução têm natureza jurídica de ação, sendo que o ingresso dessa espécie de defesa faz com que no mesmo processo passem a tramitar duas ações: a execução e os embargos à execução" (NEVES, 2011, p. 1089).

A defesa do executado no processo de execução é através dos embargos à execução, constituindo-se os embargos essencialmente em uma defesa, entretanto o Código de Processo Civil atribui aos embargos a forma de ação autônoma de conhecimento (DIDIER JR. et al., 2010).

Para Bueno (2008, pp. 504-507) citado por (DIDIER JR. et al., 2010) os embargos à execução são defesa e não ação. Todavia, não é esse o entendimento majoritário da doutrina que afirma os embargos enquanto uma ação autônoma de conhecimento conexa com o processo de execução.

Segundo Daniel Amorim Assumpção Neves:

> A natureza jurídica dos embargos pode ser inteiramente creditada à tradição da autonomia das ações, considerando-se que no processo de execução busca-se a satisfação do direito do exequente, não havendo espaço para a discussão a respeito da existência ou da dimensão do direito do exequendo, o que deverá ser feito em processo cognitivo, chamado de embargos à execução. Ainda que a tradição da autonomia das ações esteja sendo gradativamente afastada com a adoção do sincretismo processual, o legislador parece ter preferido manter a tradição de autonomia dos embargos como **ação de conhecimento incidental** ao processo de execução. (NEVES, 2011, p. 1090).

Quanto à divisão da doutrina na definição da natureza jurídica dos embargos à execução apontada anteriormente, cumpre citar autores da envergadura de Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery, para quem os embargos à execução são um misto de defesa e ação, ou ainda a posição do professor José Miguel Garcia Medina, para quem a natureza jurídica dos embargos dependeria do seu conteúdo, ora ostentando a natureza de defesa, ora a de ação, a depender como dito do seu conteúdo.

Por certo, pode-se afirmar, segundo Assis (2007) citado por (DIDIER JR. et al., 2010) que:

> Por incompatibilidade de convivência funcional entre atos cognitivos e executivos, a legislação processual concebeu o processo de execução de forma a não comportar defesa interna, sendo certo, portanto, que os embargos à execução, embora ostentem conteúdo defesa, constituem verdadeira ação autônoma de conhecimento, incidente à execução (ASSIS, 2007 apud DIDIER JR. et al., 2010, p. 343).

Enquanto ação autônoma de conhecimento, os embargos à execução devem ser intentados por meio de petição inicial que seguirá os requisitos dos artigos 282 e 283 do Código de Processo Civil. Assim como toda e qualquer ação, os embargos à execução possuem partes, causa de pedir e pedido.

4A OPOSIÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL E AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº 11.382/06

As alterações trazidas pela Lei nº 11.382/2006 modificaram aordenaçãopela qual se dá a defesa do executado na execução embasada em título extrajudicial, regulada pelo Código de Processo Civil. Na disciplina do art. 736 do CPC, alterado pela legislação supracitada, "o executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos".Estes serão, distribuídos por dependência, em apartadoautuados e instruídos com cópias das peças processuais relevantes, que poderão se declaradas autênticas pelo advogado, sob sua responsabilidade pessoal.

Dessa forma, avançou a legislação processual civil, deixando de exigir do executado a garantia do juízo na execução por título extrajudicial. A exigência do art. 16, §1º da LEF foi questionada frente à desnecessidade de garantia do juízo prevista no art. 736 do CPC. Em sendo assim, a 1ª Turma do STJ orientou:

> Nos termos do § 1º do art. 16 da Lei n. 6.830/80, enquanto não garantida a execução, não poderão ser opostos os embargos. Consoante demonstrado logo adiante, esse dispositivo não deve mais prevalecer, devendo-se aplicar a mesma regra da execução por quantia certa contra devedor solvente prevista no CPC: independentemente de penhora, depósito ou caução, o executado poderá opor-se à execução por meio de embargos (CPC, art. 736).
>
> Ao tempo em que, na execução civil, os embargos serão oferecidos no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data da juntada aos autos do mandado de citação (CPC, art. 738), na execução fiscal, tal prazo é de 30 (trinta) dias, sendo contado a partir da intimação da penhora, do depósito em dinheiro ou da juntada aos autos da prova da fiança bancária. Por sua vez, na execução prevista no CPC, citado o executado, e juntado o respectivo mandado aos autos, já se inicia o prazo de 15 (quinze) dias para a oposição dos embargos, mesmo que ainda não se tenha feito a penhora de bens.

A antiga redação do art. 738 e incisos do CPC, anterior à publicação e vigência da Lei nº 11.382/06, determinava que o prazo para a oposição dos embargos à execução por título extrajudicial era de 10 (dez) dias, contados da data da juntada aos autos da prova da intimação da penhora ou do termo de depósito. Em virtude das alterações trazidas pela lei suso citada, o prazo para a oposição de embargos foi alargado para 15 (quinze) dias, contados da juntada aos autos do mandado de citação. Efetuada a citação do executadoe juntado aos autos o mandado de citação cumprido, iniciará o prazo para embargos, ainda que não tenha havido penhora.

No tocante ao prazo para ajuizamento dos embargos à execução fiscal, a previsão do art. 738 do CPC não altera a disciplina expressa da Lei nº 6.830/80 – LEF, que em seu art. 16, I a III, determina que o prazo para o oferecimento dos embargos é de 30 (trinta) dias, contados do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora.

4.1 DA REPRODUÇÃO DA REGRA GERAL ANTERIOR À CRIAÇÃO DA LEI Nº 6.830/80 E A APLICAÇÃO DO ART. 736 DO CPC À EXECUÇÃO FISCAL

Diante da tradicional aplicação do art. 16, §1º da LEF que aduz a necessidade de garantia da execução fiscal para admissibilidade dos embargos, foi questionada a aplicação da nova disciplina do art. 736 do CPC trazida pela Lei nº 11.382/2006 às execuções fiscais, em virtude das exigências do contraditório e da ampla defesa.

Como visto anteriormente, a orientação da 1ª Turma do STJ foi no sentido da aplicação do art. 736 do CPC às execuções fiscais, porém tal entendimento não é unânime na jurisprudência do nosso país, não faltando julgados apoiados na letra fria do art. 16, §1º da LEF a negar admissibilidade aos embargos do executado sem a garantia do juízo.

Questiona-se se a lei geral poderia atingir a lei especial, uma vez que o art. 16, §1º da LEF não foi alterado e nem revogado. Lembra Didier Jr. et al. (2010) que ao contrário do Código de Processo Civil de 1939, o atual CPC, em sua estrutura originária, unificou as execuções. A execução submetia-se ao mesmo procedimento, independente de estar embasada em título judicial ou extrajudicial, ou seja, o executado era citado para em 24 (vinte e quatro) horas, pagar ou nomear bens à penhora, seguindo-se os atos executivos, priorizando-se a arrematação em hasta pública. Continua o supracitado autor afirmando que a esse mesmo procedimento se submetia as execuções fiscais. Em toda e qualquer execução, o executado só poderia manejar os embargos mediante a garantia do juízo.

Dessa regra não estava de fora as execuções fiscais, até porque não existia a Lei nº 6.830/80 – LEF. A unidade de disciplina das execuções foi desfeita com o advento da Lei nº 6.830/80 – LEF que criou um microssistema, passando a dispor sobre a execução para a cobrança dos créditos da Fazenda Pública. Entendeu o legislador, durante o regime militar, que a cobrança da Dívida Ativa necessitava de uma disciplina própria, amparada por garantias e benefícios que não eram possíveis através do regramento da execução civil, disciplinada pelo CPC.

Para o legislador, o regime específico trazido pela Lei nº 6.830/80 – LEF para as execuções fiscais decorria das peculiaridades da relação entre a Fazenda Pública e o particular. Todavia, a necessidade de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal prevista no art. 16, §1º da LEF, trata-se de uma mera repetição da regra geral em um diploma extravagante, não resultando de particularidades da relação Fazenda Pública / contribuinte.

Nesse sentido é a lição deFredie Didier Jr.:

> A exigência de prévia garantia do juízo para oposição dos embargos à execução – feita no § 1º do art. 16 da Lei n. 6.830/1980 – *não* decorre, contudo, de detalhes, vicissitudes ou particularidades na relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública. Quando da edição da Lei n. 6.830/1980, essa era uma regra *geral*, aplicável a qualquer execução. Em qualquer execução – ressalvada, obviamente, a execução contra a Fazenda Pública, em que não há penhora, nem expropriação de bens -, a apresentação de embargos dependia, *sempre*, da prévia garantia do juízo. A Lei n. 6.830/1980 cuidou, nesse ponto, de copiar, reproduzir, seguir a regra geral; a segurança prévia do juízo como exigência para o ajuizamento dos embargos era uma regra geral, e não uma regra que decorresse da peculiar relação havida entre o particular e a Fazenda Pública(DIDIER JR, et al, 2010, pp. 761-762).

Sendo assim, a exigência de garantia do juízo para o ajuizamento dos embargos à execução fiscal é apenas uma repetição da regra geral prevista anteriormente no Código de Processo Civil, na lei especial e, dessa forma, não é possível falar em incidência do princípio de que regra geral posterior não derroga lei especial anterior. A revogação da exigência geral de garantia do juízo deve alcançar também a execução fiscal, pois, de fato, trata-se de norma geral atingindo norma geral e não norma geral atingindo norma especial.

É válido salientar que para uma norma ser especial não basta estar inserida num diploma legislativo extravagante, mas retratar uma situação peculiar ou estar incluída num regime jurídico próprio (DIDIER JR, et al, 2010).

Nesse diapasão ensina Bobbio (1999) citado por (DIDIER JR. et al., 2010):

> Lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). (...) A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça (BOBBIO, 1999 apud DIDIER JR. et al., 2010, p. 762).

Ante o ensinamento do grande jurista Norberto Bobbio e as observações supracitadas, verifica-se que a exigência de garantia do juízo prevista no art. 16, §1º da LEF não possui em si o conteúdo de regra especial, pois na verdade trata-se apenas de uma repetição da regra geral existente antes da vigência da Lei nº 6.830/80 - LEF. Como bem demonstra Norberto Bobbio, a lei especial é aquela que subtrai parte de uma norma para submetê-la a uma regulamentação diferente, contrária ou contraditória.

Neste sentido, a exigência de garantia do juízo previsto na LEF não pode ser tomada como regra especial, uma vez que não estabeleceu disciplina contrária à sistemática de garantia do juízo e sim, apenas reproduziu a regra geral existente à época.

Uma vez que a regra geral evoluiu e passou a permitir ao executado opor-se à execução através de embargos independentemente da garantia do juízo, conforme o art. 736 do CPC, não deve mais prevalecer a exigência do art. 16, §1º da LEF. Neste sentido é a posição de Chimenti (2008) citado por (MARTINS FILHO, 2011), "como prevê o art. 736 do CPC, é de se admitir que o disposto tem aplicação nas execuções fiscais, mesmo diante da exigência de que a defesa por embargos não seja acolhida antes de garantida a execução".

Corrobora o advogado Chester A. Martins Filho:

> A admissibilidade dos embargos independente de penhora ou caução é medida de justiça, não apenas como evolução da norma legislativa, que acompanha os novos traços do CPC, mas também subordinação ao princípio constitucional do Contraditório e da Ampla Defesa, a fim de impedir que o executado assista silenciosamente a injustiça em sua expropriação (MARTINS FILHO, 2011).

Como bem ressalta o advogado Martins Filho, é medida de justiça a aplicação do art. 736 do CPC às execuções fiscais, tornando desnecessária a garantia do juízo para a oposição de embargos à execução, além de sinalizar uma evolução legislativa na direção da efetivação do contraditório e da ampla defesa.

5 A DIGNIDADE HUMANA DO EXECUTADO E O DIREITO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL

A República Federativa do Brasil constituída em um Estado Democrático de Direito funda-se na Dignidade da Pessoa Humana, como bem expressa o art. 1º, III da Constituição da República de 1988.Em outras palavras, vivenciamos um Estado Democrático de Direito que possui dentre outros alicerces, a Dignidade da Pessoa Humana;alicerce este que tomando a forma de Princípio permeia todo o ordenamento jurídico brasileiro imprimindo-lhe a sua marca.

Todavia, apesar da Dignidade da Pessoa Humana ser fundamento da República Federativa do Brasil, não é difícil encontrar leis que se afastandodesse norte geram injustiças e insatisfações. Leis que não revestidas da constitucionalidade necessária, do espírito da Constituição Cidadã de 1988, acabam entrando em descompasso com o Estado Democrático de Direito e afrontando a Dignidade da Pessoa Humana.

Nesse sentido, a exigência do art. 16, §1º da Lei nº 6.830/80 – LEF, que torna inadmissível os embargos à execução sem a garantia do juízo, parece não refletir os valores expressos na Constituição da República de 1988, principalmente no que concerne ao Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Não se pode esquecer que aquele que figura no polo passivo de uma execução fiscal é um ser humano dotado de toda uma potencialidade e Dignidade que lhe é inerente. Dignidade esta que lhe acompanha e se estende até após o fim da sua existência.

A pessoa humana, contribuinte, parte passiva de um processo de execução fiscal não deve ser enxergada apenas como um devedor inescrupuloso que deseja furtar-se às suas obrigações pecuniárias perante o Estado, mas sim como um ser humano dotado de dignidade ao qual deve ser conferido o direito sagrado de se defender.

A exigência de garantia do juízo para a admissibilidade da defesa do executado através de embargos, em matéria de execução fiscal, constitui um óbice à efetivação da Dignidade da Pessoa Humana, na medida em que cerceia o sagrado direito de defesa do contribuinte, não lhe oportunizando de plano o contraditório e a ampla defesa.

A norma insculpida no art. 16, §1º da LEF, diga-se de passagem, fruto dos tempos da ditadura militar, serve à arrecadação e não ao contribuinte possuidor de direitos e garantias fundamentais, enquanto dotado de dignidade humana. O que está no centro da questão é a arrecadação, que como amplamente divulgado pela mídia, vem batendo recorde ano após ano, enquanto deveria estar o contribuinte.

O valor central que deveria ocupar o fulcro da questão é a dignidade do contribuinte e não a arrecadação volumosa do Estado brasileiro. A exigência de garantia do juízo em matéria de execução fiscal privilegia a arrecadação em detrimento das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

É válido ressaltar que dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil está o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Ora, a previsão do art. 16, §1º da LEF em nada contribui para o alcance desse objetivo fundamental, antes o torna mais inacessível na medida em que se revela uma norma que desrespeita a dignidade do contribuinte e lhe impede o exercício de direitos e garantias fundamentais tidos como cláusulas pétreas.

Onde está a solidariedade para com o contribuinte, onde encontrar justiça, se o exercício do direito de defesa, de resistir à pretensão de outrem (a Fazenda Pública) está condicionado a uma espécie de pagamento? A exigência de garantia do juízo também se revela um óbice à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na medida em que desrespeitando os princípios do contraditório e da ampla defesa, viola a Dignidade Humana do contribuinte.

É comum a afirmação de que a exigência de garantia do juízo em matéria de execução fiscal é decorrência da prevalência do interesse público sobre o interesse privado. Porém, se coaduna com o interesse público o desrespeito a direitos e garantias fundamentais? Não seria do interesse público que se permita a todos os cidadãos o direito ao contraditório e a ampla defesa? Não seria do interesse público o respeito às cláusulas pétreas? Não seria do interesse público o respeito ao sagrado direito de se defender e resistir à pretensão de outrem?

É insustentável o argumento de que a exigência de garantia o juízo em matéria de execução fiscal para a oposição de embargos, se justifica pela prevalência do interesse público sobre o interesse privado, pois tal exigência antes se constitui numa nítida afronta à dignidade da pessoa humana do contribuinte e num prejuízo ao Estado Democrático de Direito.

Sinaliza José Afonso da Silva que "a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realiza a justiça social." (SILVA, 2010, p 122). A realização da justiça social enquanto objetivo fundamental da República Federativa do Brasil passa pela elaboração de leis justas e que respeitem a dignidade humana, leis que garantam aos cidadãos brasileiros e estrangeiros o pleno exercício de direitos e garantias fundamentais.

Questionar a exigência de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, norma que traz em si os ventos da ditadura militar, frente ao Estado Democrático de

Direito, é concluir pela reafirmação de direitos e garantias fundamentais perante o Estado e conceder aos que figuram no polo passivo de uma execução fiscal, o direito ao contraditório e à ampla defesa. É reafirmar a Dignidade Humana do executado, concedendo-lhe o direito ao devido processo legal na execução fiscal, permitindo-lhe através da regra contida no art. 736 do CPC a efetivação da sua defesa por meio de embargos independentemente da garantia do juízo.

Segundo Miranda (1988) apud (TAVARES, 2010, p. 578),a pessoa humana deve ser "fundamento e fim da sociedade", uma vez que não poderia ser o Estado, por este motivo é a previsão do art. 1º, III da CR/88. Nas palavras de Ataliba Nogueira (1940) o Estado é "um meio e não um fim". O Estado é um meio para que a pessoa humana chegue à justiça social e à ordem jurídica justa, para que possa realizar-se e existir dignamente enquanto ser humano. Para Tavares (2010), o Estado enquanto meio deve ter como finalidade a preservação da Dignidade do Homem.

Em assim sendo, a questão econômica envolvida na exigência de garantia do juízo para o manejo de embargos à execução fiscal não pode superar direitos e garantias fundamentais. A política econômica e arrecadatória do Estado não pode ser um fim, mas apenas um meio orientado pelo princípio da dignidade da pessoa humana.

Para Santos (1999) apud (TAVARES, 2010, p. 578), "importa concluir que o Estado existe em função de todas as pessoas e não estas em função do Estado. Não só o Estado, mas, consectário lógico, o próprio Direito". Da lição do jurista Fernando Ferreira dos Santos pode-se concluir que o Estado existe também em função do devedor que figura no polo passivo de uma execução fiscal, como também o Direito. Por esta razão, em virtude da dignidade humana do contribuinte é que se deve aplicar o melhor direito.

Em nenhum momento pode o Estado perder de vista a dignidade do homem, ainda que este homem possua débitos tributários perante o Estado e venha a sofrer um processo de execução fiscal. Ainda quanto à dignidade do homem ensina Santos (1999) apud (TAVARES, 2010):

> Neste sentido, ou seja, que a pessoa é um *minimum* invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, dissemos que a dignidade da pessoa humana é um princípio absoluto, porquanto, repetimos, ainda que se opte, em determinada situação, pelo valor coletivo, por exemplo, esta opção não pode nunca sacrificar, ferir o valor da pessoa (SANTOS, 1999 apud TAVARES, 2010, p. 585).

Na medida da supracitada afirmação do jurista Fernando Ferreira dos Santos, forçosa é a conclusão de que a exigência de garantia do juízo para o manejo dos embargos à execução

fiscal não pode subsistir sob o argumento da prevalência do interesse público sobre o interesse privado, uma vez que tal norma sacrifica o valor do executado e portanto, afronta o princípio da dignidade da pessoa humana.

O executado que sofre um processo de execução fiscal é titular de direitos e garantias fundamentais, estes enquanto concretizações das exigências do princípio da dignidade da pessoa humana servem à limitação do poder do Estado. "É o princípio da dignidade humana que demanda fórmulas de limitação do poder, prevenindo o arbítrio e a injustiça". (MENDES; BRANCO, 2012, p. 159).

E ainda ensina a doutrina:

> Os direitos fundamentais assumem posição de definitivo realce na sociedade quando se inverte a tradicional relação entre Estado e indivíduo e se reconhece que o indivíduo tem, primeiro, direitos, e, depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado tem em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades dos cidadãos (MENDES; BRANCO, 2012, p. 155).

Destarte, uma vez que o Estado existe em função das pessoas enquanto meio para a realização da justiça social, proporcionando a todos uma existência digna e estas possuem primeiro direitos fundamentais perante o Estado, para em seguida possuírem deveres, sob outra ótima, não deve mais ser admitida como aplicação do melhor direito a exigência de garantia do juízo na execução fiscal para a oposição de embargos.

O que se está a discutir e apontar não é a liberação das obrigações tributárias do contribuinte que sofre um processo de execução fiscal, mas tão somente o exercício de direitos e garantias fundamentais previstos no Texto da Constituição da República de 1988 e que são exigências do princípio da dignidade da pessoa humana.

Possui sim direito o Estado de exigir as obrigações tributárias dos contribuintes, todavia esse exercício do direito do Estado não pode suprimir direitos e garantias fundamentais. Não pode a pretensão executiva do Estado, furtar-se ao crivo do devido processo legal, deixando de ser provada sob o fogo do contraditório e da ampla defesa, garantidos ao executado pela Constituição da República de 1988 em seu art. 5º, LV.

5.1 O DEVIDO PROCESSO LEGAL NA EXECUÇÃO FISCAL

Consagrado no Texto da Constituição da República de 1988, em seu art. 5º, LIV, o princípio do devido processo legal se apresenta como um princípio base para todo o ordenamento jurídico brasileiro. O dispositivo supracitado da Lei Maior aduz que "ninguém

será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal". Traduzir o significado e o alcance da expressão *devido processo legal* não é uma das tarefas mais fáceis, todavia é de se ressaltar que muitos outros princípios processuais possuem relação direta com o devido processo legal. Assim, é impossível falar em devido processo legal, sem relacionar contraditório, ampla defesa, isonomia, juiz natural, dentre outros.

Quanto ao princípio sob análise, cumpre trazer à colação o ensinamento da doutrina:

> É pacífico o entendimento de que o devido processo legal funciona como um **supraprincípio**, um **princípio-base**, norteador de todos os demais que devem ser observados no processo. Além do aspecto processual, também se aplica atualmente o devido processo legal como fator limitador do poder de legislar da Administração Pública, bem como para garantir o respeito aos direitos fundamentais nas relações jurídicas privadas (NEVES, 2011, p. 62).

Enquanto supraprincípio, o devido processo legal exige o contraditório e a ampla defesa em qualquer processo e aí está incluso o processo de execução fiscal. Não é apenas no processo de conhecimento que o princípio do devido processo legal deve ser observado, há que se falar em devido processo legal também no processo de execução, no caso em particular, no processo de execução fiscal.

Da leitura do art. 5º, LIV da CR/88 se extrai que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal. É nítida a aplicação deste dispositivo constitucional ao processo de execução fiscal, como também a qualquer outro tipo de processo de execução, uma vez que no processo de execução busca-se a satisfação do direito do credor através da expropriação de bens do devedor. Se no processo de execução fiscal a Fazenda Pública busca a satisfação do seu crédito através da privação de bens do executado, deve a execução fiscal respeitar o devido processo legal.

Porém, a exigência de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, art. 16, §1º da LEF, constitui-se numa nítida afronta ao princípio do devido processo legal, na medida em que visa privar o executado de seus bens para a satisfação de um suposto crédito, condicionando o exercício do contraditório e da ampla defesa à penhora, fiança ou ao depósito do valor executado.

A dignidade humana daquele que sofre um processo de execução fiscal reclama o devido processo legal, reclama o direito ao contraditório e à ampla defesa. A dignidade humana do contribuinte reclama a efetivação de direitos e garantias fundamentais amplamente expressos no Texto da Constituição de 1988.

Não pode existir óbice, no Estado Democrático de Direito, à efetivação do princípio do devido processo legal. Ignorar o direito ao devido processo legalé ignorar a dignidade humana do executado e ultrajar direitos e garantias fundamentais.

O princípio do devido processo legal pode ser observado sob duas óticas, quanto ao devido processo legal substancial ensina Daniel Amorim Assumpção Neves:

> No sentido substancial o devido processo legal diz respeito ao campo de elaboração e interpretação das normas jurídicas, evitando-se a atividade legislativa abusiva e irrazoável e ditando uma interpretação razoável quando da aplicação concreta das normas jurídicas. É campo para a aplicação dos princípios – ou como prefere parcela da doutrina, das regras – da razoabilidade e da proporcionalidade, funcionando sempre como controle das arbitrariedades do Poder Público (NEVES, 2011, p. 63).

Como apontado pelo doutrinador, o princípio do devido processo legal dita a interpretação razoável da aplicação das normas jurídicas, funcionando como controlador das arbitrariedades do Poder Público.Assim, mais uma vez, sob o prisma agora substancial do devido processo legal, a exigência de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal do art. 16, §1º da LEF, não deve prosperar, pois não é razoável exigir do executado a penhora, o depósito ou a fiança bancária para o exercício de direitos e garantias fundamentais.

Não é razoável exigir daquele que figura no polo passivo de uma execução fiscal a garantia do juízo para o exercício do sagrado direito ao contraditório e à ampla defesa. Antes a previsão do art. 16, §1º da LEF se constitui numa nítida arbitrariedade do Poder Público, enquanto o princípio do devido processo legal aponta como melhor direito a aplicação do art. 736 do Código de Processo Civil.

No sentido formal, o princípio do devido processo legal hodiernamente dirige-se ao processo em si, conduzindo à ideia de um processo justo, amplamente aberto à participação das partes e em que se efetiva direitos (NEVES, 2011).

Agora sob a ótica formal do princípio do devido processo legal, o processo de execução fiscal ao condicionar o manejo dos embargos à garantia do juízo, se distancia da ideia de um processo executivo justo, uma vez que não permite a amplitude de participação do executado e constitui um óbice ao exercício de direitos e garantias fundamentais.

5.2 A EXECUÇÃO FISCAL SOB A LUZ DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Estabelece o art. 5º, LV da CR de 1988 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". Ora, as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, conforme previsão do art. 5º, §1º da Carta Magna. Sendo assim, também a execução fiscal deve correr sob os princípios do contraditório e da ampla defesa.

O microssistema criado pela Lei nº 6.830/80 – LEF deve observância estrita à Constituição da República de 1988, devendo ser interpretado em conformidade com o Texto Maior. A Lei de Execuções Fiscais não reflete o espírito constitucional que reafirma direitos e garantias fundamentais e isso tem se refletido em muitos julgados que apegados à letra fria do art. 16, §1º da LEF, tem negado admissibilidade aos embargos à execução fundamentados no art. 736 do CPC.

Considerando que o Direito é um sistema de normas razoavelmente coerentes, exige-se como melhor direito a aplicação do art. 736 do CPC às execuções fiscais, tendo em vista uma interpretação conforme a Constituição, que garante o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LV). Considerando ainda que o Direito não é estanque e coloca-se em movimento para atender aos anseios da sociedade é que a norma do art. 16, §1º da LEF não deve mais prosperar, pois o Direito deve evoluir na direção das aspirações da sociedade, quando essas aspirações se revelam legítimas.

É notório que a elevada tributação do Estado Brasileiro tem se tornado algo a cada dia mais odiável pela sociedade e não se pode ignorar que a linha do homem médio deseja o direito de resistir à pretensão executiva do Estado sem a necessidade de garantia do juízo. Tal desejo possui legitimidade e esta legitimidade é justamente conferida pela Lei Maior do País. A Constituição da República expressamente garante o direito ao contraditório e à ampla defesa ainda que seja em processo administrativo, quanto mais em um processo judicial de execução fiscal que atingirá diretamente o direito de propriedade do executado.

É ilógico acreditar que alguém em juízo são, enquanto executado em um processo de execução fiscal, desejasse tamanho empecilho como o revelado pelo art. 16, §1º da LEF. Tal dispositivo não se coaduna com o princípio da dignidade da pessoa humana e por consequência, com o princípio do devido processo legal, com o direito ao contraditório e à ampla defesa. Em assim sendo, deve o Direito evoluir em matéria de execução fiscal passando

a admitir o manejo de embargos à execução fiscal sem a garantia do juízo, o que estaria em pleno acordo com a Constituição da República.

De se ressaltar que a dignidade humana do contribuinte reclama o direito deste se defender. Sendo a Justiça o fim do Direito, nada mais indigno e injusto do que cercear o direito de defesa do contribuinte executado, impedindo-o de resistir à pretensão da Fazenda Pública. É inerente à pessoa humana, o direito de resistir à pretensão de outrem, ainda que esse outrem seja a Fazenda Pública revestida de todas as suas garantias e privilégios.

A exigência do contraditório e da ampla defesa, reflexo do princípio do devido processo legal, ganha mais força quando se tem em mente que o débito consubstanciado na CDA (Certidão de Dívida Ativa), título que embasa a execução fiscal, possui uma presunção relativa. Enquanto presunção relativa comporta prova em contrário, conforme art. 204, PU do Código Tributário Nacional que aduz: "A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode se ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite".

O Código de Processo Civil regula os litígios tributários, uma vez que esses litígios encontram-se compreendidos dentro da jurisdição cível. Nesse sentido, o Código de Processo Civil em seu art. 585 determina quais são os títulos executivos extrajudiciais e dentre eles está a Certidão de Dívida Ativa (art. 585, VII do CPC). Diferentemente de outros títulos executivos extrajudiciais, como o cheque, a letra de câmbio ou um contrato assinado por duas testemunhas, o contribuinte executado não participa de sua constituição, ou seja, a CDA é formada sem a participação do contribuinte. Tem-se aí mais um motivo a reforçar a exigência do contraditório e da ampla defesa em matéria de execução fiscal, tornando desnecessária a garantia do juízo para o manejo dos embargos à execução.

Como se pode notar, aquele que sofre um processo de execução fiscal, além de não ter participado da constituição do crédito pelo qual terá que responder, caso queira resistir à pretensão da Fazenda Pública, deverá garantir o juízo mediante penhora, depósito ou fiança bancária, para em fim poder exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

A situação atual constitui-se num flagrante desrespeito à Constituição da República, já quepraticamente o executado deve "pagar" para ter o direito de se defender. A sistemática do art. 16, §1º da LEF, em outras palavras, força o executado a "comprar" o seu direito fundamental de resistir à pretensão executiva da Fazenda Pública e de se defender amplamente.

Encontrar-se-á em maior dificuldade o contribuinte executado pobre ou que possuir um patrimônio de pouca expressão. Condicionar o exercício de direitos e garantias

fundamentais daquele que é pobre na forma da lei, à garantia do juízo, é, além de uma afronta à Constituição Brasileira, um apartamento do ideal de justiça. A exigência de garantia do juízo tal como se encontra, já está em descompasso com a Constituição de 1988, quanto mais ao se considerar a situação do executado que passa por dificuldades financeiras ou é pobre na forma da lei.

Saliente-se que apesar do débito regularmente inscrito em dívida ativa gozar da presunção de certeza e liquidez e possuir o efeito de prova pré-constituída, tal presunção é apenas relativa e não absoluta. Possuindo o débito inscrito em dívida ativa presunção relativa, deverá este ser provado sob o fogo do contraditório e da ampla defesa.

A pretensão executiva da Fazenda Pública deverá se submeter ao contraditório e à ampla defesa, pois o contraditório é garantia fundamental de justiça ea limitação atualmente existente à oposição de embargos à execuçãonão deve mais prosperar, pois na medida em que limita uma garantia fundamental de justiça, apenas só poderá gerar injustiças.“Em virtude da natureza constitucional do contraditório, deve ele ser observado não apenas formalmente, mas sobretudo pelo aspecto substancial, sendo de se considerar inconstitucionais as normas que não o respeitem.” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2007, p. 63).

A norma do art. 16, §1º da LEF incorre em flagrante inconstitucionalidade uma vez que condiciona o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa à garantia do juízo em matéria de execução fiscal. Pode-se dizer que “Em síntese, o contraditório é constituído por dois elementos: a) informação; b) reação (esta, meramente possibilitada nos casos de direitos disponíveis).” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2007, p. 63). Ora, a partir da análise dos elementos do contraditório, salta aos olhos que a exigência do art. 16, §1º da LEF cria um obstáculo à efetivação do segundo elemento, qual seja a reação.

Sendo assim, tem-se que na execução fiscal o executado possui, em tese, a “informação” através da citação, haja vista a possibilidade da citação ficta por meio de carta com aviso de recebimento (art. 8º da LEF), mas não só poderá reagir acaso tenha algum bem penhorado, realize o depósito em dinheiro do valor executado ou apresente prova da fiança bancária.

Veja-se que partindo dos dois elementos do contraditório, informação e reação, o direito ao contraditório na execução fiscal encontra-se claramente prejudicado. Em primeiro lugar, o executado será citado de forma ficta, não se tendo a certeza de ele possui de fato conhecimento de que se iniciou um processo de execução pelo qual o seu patrimônio responderá. Em segundo lugar, o executado só poderá efetivar a garantia fundamental

previstano art. 5º, LV da CR/88, ou seja, reagir, defender-se, exercer o seu direito sagrado ao contraditório e à ampla defesa, caso garanta o juízo.

Destarte, em virtude do óbice criado ao direito de defesa do executado é que a regra contida no art. 16, §1º da LEF deve ser considerada inconstitucional. O que está em questão é o direito puro e simples do executado se defender, direito este que é algo imanente ao ser humano.Trata-se de uma necessidade inata do indivíduo, resultando do próprio instinto de defesa de todo ser que vive.

5.2.1 Da Igualdade Processual e da Paridade de Armas

Não é preciso muito esforço para se concluir que no processo de execução fiscal a balança de equilíbrio entre as partes pende visivelmente para o lado da Fazenda Pública. São muitas as garantias e privilégios em prol da Fazenda Pública que acabam por desequilibrar a relação processual, criando uma visível desigualdade. Aqueles que defendem um tratamento processual diferenciado para a Fazenda Pública argumentam que as prerrogativas são necessárias em virtude do grande volume de trabalho somado às dificuldades estruturais para o desempenho da atividade jurisdicional e à natureza do direito defendido, que seria um direito coletivo (NEVES, 2011).

Porém, em muitos momentos os privilégios gozados pela Fazenda Pública soam injustificados, pois desequilibram a balança processual, desrespeitam a igualdade processual e ferem o princípio da paridade de armas. São tantos os privilégios que a Fazenda Pública se afigura "uma superparte no processo, que tudo pode e contra ela nada se pode, em nítida e indesejável ofensa ao princípio da isonomia" (NEVES, 2011, p. 74).

Por esse modo, difícil é que se sustente frente ao principio da isonomia (ar. 5º, *caput*, I da CR/88) e da paridade de armas (art. 125, I do CPC) a necessidade de garantia do juízo na execução fiscal para a oposição de embargos. Com a exigência do art. 16, §1º da LEF corre-se o risco de criar uma subcategorização de direitos, onde o exercício do contraditório e da ampla defesa só é possível sem a garantia do juízo na lide entre particulares, mas frente à Fazenda Pública é exigível a garantia do juízo para o exercício de direitos e garantias fundamentais.

Em outras palavras, manter em voga a exigência do art. 16, §1º da LEF afronta a igualdade processual e a paridade de armas, bem como se corre o risco de criar uma subcategorização de direitos, onde numa lide de processo de execução entre particulares o direito do executado ao contraditório e à ampla defesa é assegurado, podendo este embargar a

execução fiscal independentemente da garantia do juízo, todavia se a lide de execução for movida pela Fazenda Pública contra o particular, este só poderá exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa se garantir o juízo.

Ora, os direitos e garantias fundamentais só possuem valia perante os particulares, mas não perante o Estado, quando a matéria é a arrecadação tributária? Não devem os direitos e garantias fundamentais ser reafirmados perante o Estado que deveria ser o primeiro a resguardá-los e não desrespeitá-los?

A questão econômica não pode superar direitos e garantias fundamentais. O bem jurídico protegido deve ser a dignidade do contribuinte e não a arrecadação. A exigência de garantia do juízo prevista na LEF fere a igualdade processual e o princípio da paridade de armas; tal exigência não encontra guarida na isonomia material, uma vez que tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, não comporta condicionar o exercício de direitos e garantias fundamentais consagrados no texto da Constituição da República à garantia do juízo.

Como se falar em igualdade processual, se o contribuinte executado para se defender da pretensão executiva da Fazenda Pública, precisa "pagar" (garantir o juízo)? Como se falar em paridade de armas na execução fiscal, se o manejo dos embargos à execução por parte do contribuinte executado possui um óbice tão grande, como o previsto no art. 16, §1º da LEF?

É necessária a observância também doprincípio da integridade do contribuinte, na medida em que a Lei de Execuções Fiscais deve, além de buscar celeridade e eficácia, dar integral cumprimento aos direitos dos contribuintes constitucionalmente assegurados (MARINS, 2005 apud MACEI, 2010). O legislador deve perseguir o avanço da lei na direção da proteção dos direitos do contribuinte executado; a execução fiscal não deve avançar apenas no sentido de agilizar o processo, todavia também deve eliminar as desigualdades injustificadas em prol do princípio da razoabilidade (MACEI, 2010).

Pondera KiyoshiHarada:

> Na realidade, tendo em vista o avanço tecnológico da Fazenda, que monitora as atividades diárias dos contribuintes e os persegue com expedição automática de milhares de intimações *tiranizadas* que não comportam contestação, mas simples "envelopamento", deveria o estatuto específico da execução fiscal privilegiar a parte fraca, desamparada e sempre acuada, qual seja, o contribuinte. Só assim a ordem jurídica como um todo se harmonizaria com o Estado Democrático de Direito, onde vigem as garantias fundamentais protegidas por cláusulas pétreas. Isso se harmonizaria, também, com o princípio da responsabilidade objetiva do Estado incorporado no Texto Magno (HARADA, 2010).

E continua o supracitado autor, “Fornecer mais munições ao Tiranossauro Rex, para combater o indefeso o cidadão contribuinte, é o mesmo que desequilibrar a balança da Justiça. Afinal, o Estado deve existir em função da sociedade e não o contrário. Já dizia Ataliba Nogueira que o Estado é meio e não fim.” (HARADA, 2010).

Com propriedadeHarada (2010) lembra que a ordem jurídica como um todo precisa se harmonizar com o Estado Democrático de Direito, onde os direitos e garantias fundamentais encontram plena vigência. Sendo assim, a sistemática de garantia do juízo prevista na LEF não se coaduna com o Estado Democrático de Direito, haja vista desrespeitar a isonomia processual e a paridade de armas ao desequilibrar a balança da Justiça.

Assim, “O objetivoprimordial na isonomia é permitir que concretamenteaspartes atuem no processo, dentro do limite do possível, no mesmo patamar.” (NEVES, 2011, p. 72). Nesse sentido, também sob essa ótica, a atual sistemática da execução fiscal fere a isonomia processual, uma vez que coloca o contribuinte executado em desvantagem perante a Fazenda Pública. A Lei de Execuções Fiscais que ainda sopra os ventos da ditadura militar impede através da exigência do art. 16, §1º que a partes, a Fazenda Pública e o contribuinte executado, atuem no processo no mesmo patamar.

Está compreendido no limite do possível o manejo dos embargos à execução fiscal sem a garantia do juízo, segundo a previsão do art. 736 do CPC. Em assim sendo, manter a exigência de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal é manter o desequilíbrio da balança da justiça em matéria de execução fiscal e o descompasso com a ordem jurídica justa reclamada pelo Estado Democrático de Direito.

5.3 A PESSOA JURÍDICA ENQUANTO PARTE NA EXECUÇÃO FISCAL

Como é sabido, não só pessoas físicas podem figurar no polo passivo de uma execução fiscal e todo o questionamento quanto à exigência de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal pode ser trazido à baila quando o executado for uma pessoa jurídica.

A pessoa jurídica enquanto titular de direitos e obrigações, possui também direitos fundamentais, pois “Acha-se superada a doutrina de que os direitos fundamentais se dirigem apenas às pessoas humanas”. (MENDES; BRANCO, 2012, p. 196). Não só na doutrina, mas também é pacífico na jurisprudência o entendimento de que a pessoa jurídica possui direitos fundamentais, inclusive se reconhece que a pessoa jurídica pode sofrer dano moral, conforme teor da Súmula 227 do STJ. Assim, a pessoa jurídica possui direito ao contraditório, à ampla

defesa, ao juiz natural, ao devido processo legal, direito de acesso ao Poder Judiciário, enfim, todos os direitosfundamentais que cabem à natureza da pessoa jurídica.

Nesse sentido, a exigência de garantia do juízo na execução fiscal também não deve prosperarperante um executado pessoa jurídica, haja vista a pessoa jurídica encontrar-se abrangida pela previsão do art. 5º, LV da CR/88 que garante tanto à pessoa física como à pessoa jurídica, o direito ao contraditório e à ampla defesa, seja em processo judicial ou administrativo.

O que foi discutido até aqui quanto ao executado pessoa física pode ser aplicado à pessoa jurídica, desde que compatível com a sua natureza. Em assim sendo, também a pessoa jurídica goza do direito ao devido processo legal e como demonstrado anteriormente, a exigência do art. 16, §1º da LEF fere o devido processo legal na medida em que cria um obstáculo ao exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

É importante frisar que a atual sistemática de garantia do juízo possui um grande impacto social e econômico, não se podendo esquecer que por trás da pessoajurídica está a pessoa física.A pessoa jurídica só existe porque por trás dela existemdiversas pessoas físicas dotadas de dignidade humana. É por este motivo que ainda que a parte executada seja uma pessoa jurídica, quem sofrerá os efeitos de um processo de execução fiscal será a ou as pessoas físicas ligadas à pessoa jurídica executada.

Nesse diapasão, é de se reconhecer que em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana, deve ser aplicada a regra do art. 736 do CPC à execução fiscal, pois os reflexos do processo de execução sofrido por uma pessoa jurídica atingirão as pessoas humanas que compõem a pessoa jurídica. A realidade dos fatos é que os prejuízos advindos de um processo de execução fiscal sofrido por uma pessoa jurídica são suportados pelos sócios pessoas físicas.

A pessoa jurídica que sofre um processo de execução fiscal tem assegurado pela Constituição da República Federativa do Brasil o sagrado direito ao contraditório e à ampla defesa, ao devido processo legal, à paridade de armas e à igualdade processual, não se justificando o condicionamento dessa garantia fundamental à segurança do juízo.

6DO ACESSO À JUSTIÇA NA EXECUÇÃO FISCAL

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu art. 5º, XXXV determina que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito". Trata-se do direito fundamental de acesso à justiça, uma faceta da dúplice configuração da tutela constitucional do processo.

A previsão do art. 5º, XXXV da CR/88 traz em si o direito de ação para a defesa de direitos individuais violados e a via preventiva para que se evite a lesão do direito ameaçado, apesar da redação do artigo em questão ter suprimido a referência a direitos individuais (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2007).

Diante de mais essa previsão constitucional não se sustenta a necessidade de garantia da execução fiscal para a oposição de embargos, uma vez que o processo de execução fiscal é uma nítida ameaça ao patrimônio do executado. Essa ameaça ganha maior envergadura na atual sistemática de garantia do juízo da Lei nº 6.830/80 – LEF que condiciona o manejo dos embargos à segurança prévia do juízo.

Ora, o contribuinte está às vésperas de ter o seu patrimônio dilapidado por um processo de execução fiscal; porém, o seu direito ao contraditório e ao instrumento que lhe garantirá uma defesa ampla está limitado por uma previsão de lei insustentável diante da Lei Maior.

O débito cobrado pela Fazenda Pública no processo de execução fiscal possui presunção relativa e não absoluta. Deve ser levada em conta a possibilidade de erro por parte da Fazenda Pública na cobrança judicial. Imagine-se a hipótese de uma cobrança indevida, o contribuinte executado estará em maus lençóis se por acaso não possuir um patrimônio suficiente para garantir a execução fiscal e se utilizar dos embargos para provar a improcedência da pretensão executiva da Fazenda Pública.

É por meio dos embargos que o executado provará a improcedência da pretensão executiva da Fazenda Pública, porém a Lei de Execuções Fiscais limita o direito de o executado levarao conhecimento do Poder Judiciário as suas razões. Difícil não enxergar inconstitucionalidade nesse fato, pois a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito, segundo o art. 5º, XXXV da CR/88.

A previsão do art. 16, §1º da LEF aduz que não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. Porém, o contribuinte executado possui direito de acesso à justiça, direito ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa, à isonomia

processual, à paridade de armas e todos esses direitos reservados constitucionalmente como cláusulas pétreas que não podem ser abolidas da Lei Maior, segundo o art. 60, §4º da CR/88.

Na prática, parece que esta percepção de que a exigência de garantia do juízo afronta cláusulas pétreas, tem passado despercebido pelos juízes de primeiro grau e pelos tribunais que continuam a aplicar o texto frio dos tempos da ditadura militar.

O juiz deve pautar-se pelo critério da justiça, assim, entre duas interpretações aceitáveis do direito positivo, deve pender por aquela que conduza a um resultado mais justo, ainda que a vontade do legislador pareça em sentido contrário (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2007). "A própria Constituição incumbe-se de configurar o direito processual não mais como mero conjunto de regras acessórias de aplicação do direito material, mas, cientificamente, como instrumento público de realização da justiça." (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2007, p. 86).

O critério de justiça reclama a oposição de embargos à execução fiscal independentemente da garantia do juízo. Certo é o ditado popular que diz quem não deve não teme. Assim, os embargos à execução fiscal não devem ser temidos pela Fazenda Pública, haja vista a "certeza e liquidez" da dívida consubstanciada na CDA. Por outro lado, os embargos à execução fiscal não devem ser temidos pelo Poder Público, porque caso sejam manifestamente protelatórios serão liminarmente rejeitados pelo juiz, conforme previsão do art. 739, III do CPC.

Mais uma vez se afirma que a política arrecadatória não pode superar direitos e garantias fundamentais. Nesse sentido:

> Ao se tornar meros interesses arrecadatórios como critérios jurídicos, máxime para privar o contribuinte de seu patrimônio, desviriliza-se o direito(...)Semelhantes 'tendências' colocam as garantias do cidadão-contribuinte como simples entraves à arrecadação, buscando a supressão de qualquer obstáculo...omissis...Infelizmente, esta visão inspirou a Lei de Execução Fiscal e continua influenciando a política fiscal do Estado brasileiro que muitas vezes mostra um desapreço exacerbado em relação ao cidadão(MARINS, 2005 apud MACEI, 2010).

Para que se efetive o melhor direito e se reafirme o direito fundamental de acesso à justiça perante o Estado, não deve mais a exigência do art. 16, §1º da LEF prevalecer. A lesão ou ameaça a direito do executado proveniente do processo de execução fiscal só poderá ser conhecido pelo Poder Judiciário através dos embargos à execução, sendo assim, deve cair por terra a exigência de garantia do juízo.

6.1 DA APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 28

O direito de acesso à justiça insculpido no art. 5º, XXXV da Constituição da República Federativa do Brasil, se traduz no direito fundamental de ação e de defesa de qualquer indivíduo. No âmbito do direito de acesso à justiça, mais precisamente em matéria tributária, o STF editou a Súmula Vinculante 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".

Ora, a previsão do art. 16 da LEF exige o depósito, penhora ou fiança bancária comorequisito de admissibilidade dos embargos à execução fiscal. Não estaria esta previsão legal em confronto direito com a Súmula Vinculante 28? A resposta não poderia ser outra a não ser sim, na medida em que os embargos possuem a natureza jurídica de uma ação autônoma de conhecimento, na qual se discutirá a exigibilidade de um suposto crédito tributário executado.

É possível que o débito cobrado na execução fiscal não seja de natureza tributária, todavia o conteúdo da Súmula Vinculante 28 demonstra um grande avanço na retomada da discussão acerca da necessidade de garantia do juízo na execução fiscal.

6.2 DO PROJETO DE LEI 5080/2009

Alguns ventos de mudança podem ser sentidos no posicionamento acerca da sistemática de garantia do juízo na execução fiscal. Um exemplo é o Projeto de Lei 5080/2009 encaminhado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional que apresenta uma minuta do que seria a nova lei de execuções fiscais.

Na exposição de motivos do PL 5080/2009 é curioso notar os itens 18 e 19:

- 18 - Para a defesa do executado adota-se o mesmo regime proposto na execução comum de título extrajudicial, onde os embargos podem ser deduzidos independentemente de garantia do juízo, não suspendendo, como regra geral, a execução.

- 19. Prestigia-se, assim, o princípio da ampla defesa, que fica viabilizado também ao executado que não disponha de bens penhoráveis. Desaparece, por conseguinte, a disciplina da prévia garantia do juízo como requisito indispensável à oposição da ação incidental.

Como se observa, o PL 5080/2009 apoiado no princípio da ampla defesa, propõe a extinção da garantia do juízo na execução fiscal acompanhando a atual sistemática adotada pela execução por título extrajudicial prevista no CPC.

Sendo assim, ainda que demore a se concretizar a mudança proposta pelo PL 5080/2009, ao menos se te um indicativo de que novos ventos poderão soprar nas execuções fiscais, que não os ventos tenebrosos dos tempos da ditadura militar.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A exigência de garantia do juízo prevista no art. 16, §1º da LEF não deve mais prevalecer, uma vez que não se coaduna com o Estado Democrático de Direito em que vigem direitos e garantias fundamentais. A aplicação da letra fria do art. 16, §1º da LEF afronta o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil, na medida em que condiciona o exercício de direitos e garantias fundamentais à segurança do juízo.

A dignidade humana do executado e os direitos fundamentais da pessoa jurídica executada reclamam o acesso à justiça, o direito ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa, à isonomia processual e à paridade de armas.O processo de execução fiscal deve passar pelo crivo do contraditório e da ampla defesa, pois é inadmissível que num Estado Democrático de Direito em que se reafirmam direitos e garantias fundamentais perante o Poder Público, a sistemática de garantia do juízo prevista na LEF continue a ser aplica dissociada dos valores previsto na Constituição da República de 1988.

É imanente do ser humano o direito de defesa, de resistir à pretensão de outrem e nesse sentido a exigência de garantia do juízo para o manejo dos embargos à execução fiscal desrespeita a dignidade humana do contribuinte executado. Ainda que a dívida cobrada pela Fazenda Pública possua presunção de certeza e liquidez, tal presunção é relativa e não absoluta, devendo ser provada pelo contraditório e a ampla defesa.

O processo de execução fiscal visa atingir diretamente o patrimônio do executado. Em sendo assim, não é razoável manter a exigência de garantia do juízo, pois afronta o direito fundamental do executado ao devido processo legal. Não há devido processo legal na execução fiscal que dilapida o patrimônio do executado, quando este não exerceu o direito de se defender amplamente. O devido processo legal exige o contraditório e a ampla defesa.

A previsão do art. 5º, LV da CR/88 garante o direito ao contraditório e à ampla defesa seja em processo judicial ou administrativo, não se excluindo da previsão deste dispositivo supracitado o processo de execução fiscal. Exigir a garantia do juízo para o manejo de embargos à execução fiscal é afrontar o texto da Lei Maior do país. Não pode existir óbice à efetivação de direitos e garantias fundamentais.

O princípio do interesse público não pode servir de argumento à supressão de direitos e garantias fundamentais. A questão econômica e a política arrecadatória do Estado brasileiro não podem superar os direitos e garantias fundamentais amparados por cláusulas pétreas, insusceptíveis de supressão do texto da Lei Maior.

O melhor direito requer a aplicação do art. 736 do CPC ao processo de execução fiscal, permitindo-se ao executado a oposição de embargos à execução fiscal independentemente da garantia do juízo, em respeito ao contraditório e à ampla defesa.

Manter a aplicação do art. 16, §1º da LEF é ignorar a igualdade processual e a paridade de armas que devem ser observadas também no processo de execução fiscal. Exigir a garantia do juízo é colocar o executado em nítida desvantagem processual.

A atual sistemática de garantia do juízo na execução fiscal cerceia o direito de defesa do executado, o coloca em desvantagem processual e lhe cria um óbice à utilização da arma (embargos) através da qual é possível resistir à pretensão executiva da Fazenda Pública.

Garantir o juízo como requisito de admissibilidade para a oposição de embargos à execução fiscal é uma regra que não decorre da peculiar relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública. A LEF apenas reproduziu uma regra geral existente à época em que foi criada, diga-se de passagem, dos tempos da ditadura militar.

É necessário que o Poder Judiciário aplique à LEF uma interpretação conforme à Constituição de 1988, passando a se admitir a oposição de embargos à execução independente da garantia do juízo, conforme a previsão do art. 736 do CPC. Os ventos que sopram nessa direção não são poucos e muito menos desarrazoados.

É imprescindível revestir a Lei de Execuções Fiscais da constitucionalidade necessária para que esta se adeque a ordem jurídica justa. É impossível se chegar à justiça num processo de execução fiscal, quando um dos seus dispositivos da LEF desrespeita vários direitos e garantias fundamentais.

Em última análise a exigência de garantia do juízo do art. 16, §1º da LEF se constitui numa limitação do acesso à justiça, na medida em que cria um óbice para que o executado em um processo de execução fiscal leve ao conhecimento do Poder Judiciário as suas razões e influencie no convencimento do magistrado pela improcedência da pretensão executiva da Fazenda Pública.

Sendo assim, e ainda em virtude da vigência da Súmula Vinculante 28 do Supremo Tribunal Federal, deve ser aplicado às execuções fiscais o art. 736 do CPC, permitindo-se ao executado o manejo dos embargos independentemente da garantia do juízo, para realização da ordem jurídica justa e o respeito a direitos e garantias fundamentais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Eulálio Figueiredo de. **Breves anotações sobre o princípio da ampla defesa.** Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/3166>. Acesso em: 02/12/2011.

ALMEIDA, Mário Reis de. **Proposta de anteprojeto de lei de execução fiscal - justificativa.** Disponível em:<http://jus.com.br/revista/texto/2271>. Acesso em: 11/10/11.

ARAUJO, Fabiano de Figueirêdo. **Os reflexos da Lei nº 11.382/2006 no procedimento da execução fiscal.** Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/14048>. Acesso em: 02/02/2012.

BAITELLO, Daniel Rebello. **O projeto da nova Lei de Execução fiscal:**uma violação aos princípios constitucionais do devido processo legal e da tripartição de poderes. Disponível em:<http://jus.com.br/revista/texto/22191>. Acesso em: 15/01/12.

BASTOS, Gabriel Caetano. **Análise da exigência da Garantia do Juízo para a oposição de Embargos à Execução Fiscal.** Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.32168&seo=1>. Acesso em: 05/04/12.

BRASIL. Constituição (1988).**Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 03/10/2011.

BRASIL. Lei n. 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: 02/03/2012.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário:** teoria e prática. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da.**Metodologia Científica.** 6ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo.** 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da.**A Fazenda Pública em Juízo.** 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

DE ANGELIS, Juliano. **Lei de execução fiscal:** aplicação, doutrina e jurisprudência. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/21825>. Acesso em: 03/06/12.

DIDIER JR., Fredie et al. **Curso de Direito Processual Civil.**2ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2010, v. 5.

FILHO, Chester A Martins. **A desnecessidade de garantia do juízo em sede de Execução Fiscal.** Disponível em: <http://www.martinsfilho.adv.br/?id=artigos&artigo=1>. Acesso em: 10/05/12.

GIL, A. C. **Como elaborar Projetos de Pesquisas.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Execução fiscal:** Tiranossauro Rex versus contribuinte. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/17865>. Acesso em: 09/05/2012.

_____. **Execução fiscal:** aspectos polêmicos. Disponível em:<http://jus.com.br/revista/texto/10086>. Acesso em: 10/02/12.

HENRIQUES, Antônio; MEDEIROS, João Bosco. **Monografia no Curso de Direito:** como elaborar o trabalho de conclusão de curso (tcc). 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACEI,DemetriusNichele. **O anteprojeto da nova lei de execuções fiscais.** Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-nov-17/novas-regras-podem-tornar-execucao-fiscal-agil>. Acesso em: 16/05/2012.

MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica:** para o curso de direito. São Paulo: Atlas, 2000.

MARQUES, Marcos Ribeiro. **A execução fiscal face à nova execução civil:** exame de alguns aspectos. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/9626>. Acesso em: 10/06/2012.

MARTINELI, WolneiBamberg. **A aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à Lei das Execuções Fiscais.** Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/17867>. Acesso em: 20/06/12.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica:** a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NASCIMENTO, Eduardo Souto do. **Aspectos polêmicos do Projeto de Lei nº 5.080/2009:** Nova forma de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/18180>. Acesso em: 08/10/11.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil.** 3ª ed. São Paulo: Método, 2011.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, José Afonso da.**Curso de Direito Constitucional Positivo.** 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional.** 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.