

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**

**André Luis de Mello**

**A GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL:  
IMPLICAÇÕES CONSTITUCIONAIS**

**Uberlândia**

**2024**

ANDRÉ LUIS DE MELLO

A GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL: IMPLICAÇÕES  
CONSTITUCIONAIS

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de direito da Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis”, da Universidade Federal de Uberlândia, como exigência parcial para obtenção do título de bacharel em direito.

Área de Concentração: Processual Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Cristiano Gomes de Brito

UBERLÂNDIA  
2024

A GARANTIA DO JUÍZO NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL: IMPLICAÇÕES  
CONSTITUCIONAIS

Trabalho de conclusão de curso aprovado para  
obtenção do título de bacharel em direito no curso  
de direito da Universidade Federal de Uberlândia,  
pela banca examinadora formada por:

Uberlândia, \_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_

---

Cristiano Gomes de Brito

---

Marcela Cunha Guimarães

---

Barbara Souza de Andrade

Aos meus familiares, amigos e à minha namorada, que  
sempre me apoiaram, dedico este trabalho com  
entusiasmo e gratidão.

Agradeço à Michele Caetano e à Júlia Martin pela amizade e pelo apoio que me demonstraram, mesmo quando distantes, nos tempos difíceis da pandemia.

Agradeço à Gabriela Dias e à Beatriz Gomes pelo companheirismo e amizade nesse lugar distante.

Agradeço aos meus amigos, especialmente ao Pedro Lima, Marcelo Cesário e Otávio Souza, pela amizade que espero levar por toda a vida.

Por fim, agradeço à Bárbara Souza pelo apoio e por me apresentar ao direito tributário.

DE MELLO, André Luis. A garantia do juízo nos embargos à execução fiscal: implicações constitucionais. 2024. 33 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis”, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2024.

## RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar as implicações constitucionais da exigência de garantia para a admissibilidade dos embargos à execução fiscal, conforme o §1º do Art. 16 da Lei de Execuções Fiscais (LEF), visto que esse requisito pode conflitar com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Para embasar essa análise, o trabalho adota uma metodologia que combina a análise hermenêutica, voltada para a interpretação constitucional dos direitos fundamentais envolvidos, e uma abordagem histórico-legislativa, explorando a evolução das normas de execução fiscal e suas influências no debate atual. Com base nesses métodos, o estudo argumenta pela inconstitucionalidade do dispositivo e propõe a aplicação subsidiária do artigo 914 do CPC/2015 como solução normativa, refletindo sobre uma discussão judicial histórica em torno da exigência de garantia em execuções civis, conforme o artigo 737 do CPC/1973. O estudo também destaca a importância dos embargos à execução fiscal como principal meio de defesa do executado, em comparação a outras alternativas, como ações ordinárias, mandados de segurança e a exceção de pré-executividade. Assim, intitulado “A Garantia do Juízo nos Embargos à Execução Fiscal: Implicações Constitucionais”, o trabalho oferece uma contribuição para o debate jurídico sobre a compatibilidade da exigência de garantia com o acesso à justiça no contexto das execuções fiscais.

**Palavras-chave:** Embargos à Execução Fiscal. Execução Fiscal. Admissibilidade. Garantia da execução. Defesa do executado. Ampla defesa. Contraditório. Devido processo legal. Aplicação Subsidiária do CPC.

DE MELLO, André Luis. **The Requirement of Guarantee in Tax Execution Embargos: Constitutional Implications**: constitutional and infra constitutional implications. 2024. 33 pages. Final Paper ( Law School) - Federal University of Uberlândia, Uberlândia/MG.

## ABSTRACT

This work aims to analyze the constitutional implications of the guaranteed requirement for the admissibility of embargoes on tax execution, in accordance with §1 of Article 16 of the Tax Execution Law (LEF), since this requirement may conflict with the constitutional principles of broad defense, contradictory and due legal process. To support this analysis, the work adopts a methodology that combines hermeneutic analysis, focused on the constitutional interpretation of the fundamental rights involved, and a historical-legislative approach, exploring the evolution of tax enforcement rules and their influence on the current debate. Based on these methods, the study argues for the unconstitutionality of the device and proposes the subsidiary application of article 914 of the CPC/2015 as a normative solution, reflecting on a historical judicial discussion surrounding the requirement for guarantees in civil executions, in accordance with article 737 of the CPC /1973. The study also highlights the importance of embargoes on tax enforcement as the main means of defending the defendant, in comparison to other alternatives, such as ordinary actions, writs of mandamus and the exception of pre-execution. Thus, entitled “The Judgment Guarantee in Tax Execution Embargoes: Constitutional Implications”, the work offers a contribution to the legal debate on the compatibility of the guaranteed requirement with access to justice in the context of tax executions.

**Keywords:** Embargos on Tax Execution. Tax Execution. Admissibility. Execution guarantee. Defense of the executed. Wide defense. Contradictory. Due process. CPC Subsidiary Application.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	9
1. DO PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À PROPOSIÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL .....	12
2. DOS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO E DOS EMBARGOS DO DEVEDOR .....	20
3. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE GARANTIA E DA APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC .....	26
4. DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	33
REFERÊNCIAS .....	35

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação busca explorar uma questão que envolve um dos principais mecanismos de defesa do executado na execução fiscal, os embargos do devedor. Em conformidade com o artigo 16, §1º da Lei de Execução Fiscal<sup>1</sup> (Lei 6.830/1980), a admissibilidade dos embargos está condicionada à garantia do juízo, o que gera um cenário de potencial conflito entre normas infraconstitucionais e os princípios constitucionais, especialmente os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. Nesse contexto, questiona-se a constitucionalidade do referido dispositivo legal e se sua aplicação, tal como prevista, afronta ou não os direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal.

A cobrança fiscal litigiosa desempenha um papel fundamental para a efetivação das receitas públicas, sendo um instrumento célere e eficiente de cobrança dos créditos tributários. Contudo, ao condicionar a apresentação dos embargos do devedor à prévia garantia do juízo, o dispositivo do § 1º do artigo 16 da Lei n. 6830/1980 ou Lei de Execuções Fiscais (LEF), acaba por limitar o direito de defesa do executado, principalmente daqueles que não possuem recursos financeiros suficientes para arcar com a garantia exigida. Isso levanta um debate que perpassa não apenas a questão da desigualdade entre as partes no processo, mas também a compatibilidade do referido dispositivo com a Constituição Federal, uma vez que se pode estar criando um obstáculo ao acesso pleno à Justiça.

Ao longo do tempo, essa problemática tem sido amplamente debatida tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Diversas vezes, o Poder Judiciário foi chamado a decidir sobre a inconstitucionalidade de normas que impõem obstáculos semelhantes em outros contextos processuais. Deve-se lembrar que, inicialmente, o próprio processo civil também condicionava a oposição incidental à apresentação de garantia perante o juízo exequente, conforme depreende-se da redação original do artigo 737 do CPC/1973<sup>2</sup> (Lei

---

<sup>1</sup> Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

<sup>2</sup> Art. 737. Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo: (Revogado pela Lei nº 11.382, de 2006)

I - pela penhora, na execução por quantia certa; (Revogado pela Lei nº 11.382, de 2006)

5.869/1973). Todavia, por óbvio, tal normativa foi alvo de diversas críticas em virtude do cerceamento de defesa.

Um exemplo emblemático ocorria no caso do executado revel, quando se constituía curador dativo da Defensoria Pública. Nesse cenário, surgia a problemática quanto à garantia do devido contraditório, já que a Defensoria Pública, responsável pela defesa do revel, não tinha condições de garantir o juízo para oferecer os embargos do devedor. Esse obstáculo processual levantava sérios questionamentos sobre a efetividade do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Após intensos debates doutrinários e jurisprudenciais, a Lei 11.382/2006, que trouxe importantes mudanças para a igualdade processual e a celeridade nas execuções de título extrajudicial no Brasil, pôs um fim na discussão na esfera civilista. Com a nova redação dada ao artigo 736 CPC/1973<sup>3</sup>, o devedor poderia apresentar seus devidos embargos, independentemente da prévia penhora, depósito ou caução, com a ressalva que tal incidente não traria o efeito suspensivo da execução, que restou condicionado à garantia do juízo ou ao deferimento de tutela.

No entanto, no âmbito do processo tributário, essa exigência permaneceu, especialmente em razão da especificidade da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/1980) em relação ao Código de Processo Civil. Como regime específico das execuções fiscais visa proteger o interesse público na arrecadação de créditos tributários, justificava-se, supostamente, um tratamento mais rigoroso quanto à necessidade de garantir o juízo para apresentação de embargos.

Todavia, malgrado a especificidade das execuções fiscais, o fato é que os mesmos problemas enfrentados no âmbito das execuções de título extrajudicial permanecem na seara tributária. Ora, a obrigatoriedade de garantir o juízo como condição para o exercício da defesa, ainda fere - e fere - o devido processo legal, por simplesmente impor um obstáculo financeiro que muitas vezes inviabiliza o acesso ao Judiciário, principalmente considerando também contribuintes economicamente mais vulneráveis. Desse modo, a exigência de garantia do juízo na execução fiscal acaba por restringir o acesso à justiça, comprometendo o equilíbrio

---

II - pelo depósito, na execução para entrega de coisa. (Revogado pela Lei nº 11.382, de 2006)

<sup>3</sup> Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).

processual entre Fisco e contribuinte e afrontando diretamente a proteção dos direitos fundamentais. Em outras palavras, o artigo 16, §1º da LEF continua sendo inconstitucional.

A aplicação subsidiária do artigo 914 do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), norma paralela do novo código que permite a oposição de embargos à execução sem a necessidade de garantia, ressurge como uma possível solução para o vácuo normativo que é deixado pela inconstitucionalidade do artigo 16, §1º da LEF. Essa solução, além de estar alinhada com os princípios constitucionais, obedece o disposto no artigo 1º da própria Lei de Execução Fiscal<sup>4</sup>.

Portanto, a pesquisa proposta tem por objetivo central defender a inconstitucionalidade do artigo 16, §1º da LEF e propor a aplicação subsidiária do artigo 914 do CPC/2015 como uma forma de preservar o direito de defesa do executado e garantir a paridade de armas no processo executivo fiscal. A abordagem será feita sob uma perspectiva hermenêutica, levando em conta tanto a análise histórica da evolução legislativa quanto os princípios constitucionais que norteiam o direito processual. Além disso, o trabalho examinará outras vias defensivas disponíveis ao executado, tais como o mandado de segurança, a exceção de pré-executividade e a propositura de ações ordinárias, comparando suas limitações em relação aos embargos à execução.

Por fim, o estudo pretende contribuir para o aprofundamento da discussão sobre os limites da exigência de garantia para a defesa do executado, especialmente no contexto das execuções fiscais, onde os princípios constitucionais muitas vezes colidem com as práticas da arrecadação tributária. A busca por soluções jurídicas que equilibrem os interesses estatais com os direitos fundamentais do cidadão é o cerne deste trabalho, buscando, em última análise, contribuir para uma interpretação mais justa e constitucional das normas que regulam o processo de execução fiscal.

---

<sup>4</sup> Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

# 1. DO PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO À PROPOSIÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

Inicialmente, é importante pontuar o caminho trilhado pela administração pública para que se possibilite a propositura da execução fiscal. Tal aspecto é fundamental, pois evidencia o funcionamento do procedimento de cobrança da dívida ativa, o qual, por vezes, não se alinha de forma plena aos princípios constitucionais que garantem a defesa do contribuinte.

O processo inicia-se com o lançamento tributário, um ato administrativo que oficializa a constituição do crédito tributário. Trata-se de um procedimento por meio do qual a autoridade fiscal competente atesta a existência da obrigação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, convertendo-a em uma dívida exigível. Esse processo está previsto no Código Tributário Nacional (CTN), principalmente no artigo 142<sup>5</sup>, e nele a autoridade fazendária apura, de ofício ou a requerimento, se o contribuinte realmente praticou o fato gerador e qual é o montante devido de tributo. Assim, formaliza a comunicação para que o contribuinte efetue o pagamento.

Claramente, para que ocorra o lançamento e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário, é imprescindível que haja a ocorrência do fato gerador - o fato descrito em lei que origina a obrigação de pagar tributo. É por essa razão que o artigo 139 do CTN<sup>6</sup> estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza jurídica dela. Portanto, não existe crédito desvinculado de uma obrigação - seria um contrassenso lógico que só surge no plano dos fatos quando há um lançamento indevidamente efetuado.

Neste sentido, Prof. Ricardo Alexandre:

Segundo a teoria adotada no Código Tributário Nacional, quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro. Para muitos, se já há

---

<sup>5</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>6</sup> Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

credor e devedor, já há crédito, de forma que o nascimento do crédito tributário seria concomitante ao surgimento da obrigação tributária.

Ocorrido o fato gerador, é necessário definir, com precisão, o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo para pagamento, de forma a conferir exigibilidade à obrigação. Daí a exigência de um procedimento oficial consistente em declarar formalmente a ocorrência do fato gerador, definir os elementos materiais da obrigação surgida (alíquota e base de cálculo), calcular o montante devido, identificar o respectivo sujeito passivo, com o fito de possibilitar que contra este seja feita a cobrança do tributo ou da penalidade pecuniária. Todo esse procedimento é legalmente denominado de lançamento, conforme se pode extrair do art. 142 do CTN (...).

Para haver lançamento - e, portanto, crédito tributário - é necessário que exista fato gerador - e, portanto, obrigação. É exatamente por isso que o art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O mesmo raciocínio presidiu a elaboração do art. 140, que trata do crédito tributário e da “obrigação tributária que lhe deu origem”. Um crédito não fundamentado em obrigação é um absurdo lógico e só aparece no mundo dos fatos quando há lançamento indevidamente realizado, caso em que o crédito possuirá existência meramente formal, devendo ser extinto posteriormente por decisão judicial ou administrativa. (ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 462.)

É preciso destacar que existem quatro modalidades diferentes de lançamento tributário (a depender do doutrinador), as quais são efetuadas pela autoridade fazendária em observância da legislação pertinente, que leva em consideração a natureza do tributo e o contexto da situação em fato concreto. Em breve lista, o crédito tributário pode ser constituído: de ofício; através de homologação; através de declaração; ou por lançamento suplementar.

A análise aprofundada das modalidades de lançamento não é necessária para o desenvolvimento da controvérsia apresentada neste trabalho, apenas é preciso pontuar que a constituição do crédito obedece regras rígidas, sendo uma atividade plena e inteiramente vinculada - cuja reserva é privativa, inclusive, de lei complementar. Ou seja, a constituição de crédito tributário não é feita por mera contratação entre o contribuinte e o determinado ente

tributante, mas sim estritamente prevista no Código Tributário Nacional, conforme artigo 146, inciso III da Constituição Federal (CF/88)<sup>7</sup>.

Nesse sentido, em um universo ideal, a autoridade fazendária seguiria rigorosamente a legislação competente ao constituir o crédito tributário, isto é, seguiria as diferentes leis que instituem os tributos e efetuaría o lançamento conforme as devidas normas de tributação do CTN. Nesse contexto ideal, todos os lançamentos tributários e, conseqüentemente, as execuções fiscais seriam realizadas de forma correta e em conformidade com os preceitos legais. Ocorre que essa não é a realidade, a complexidade do sistema tributário brasileiro e a dinâmica das relações entre Fisco e contribuintes geram muitas controvérsias sobre a tributação.

Veja, são muitas as normas federais, estaduais e municipais que regulam diferentes tipos de tributos (impostos, taxas, contribuições), cada qual com suas peculiaridades: regras de incidência, bases de cálculo, alíquotas, e formas de apuração. A diversidade de normas e a constante modificação da legislação tornam difícil, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, manter o controle exato sobre todas as obrigações tributárias. É por isso que, alias, a autoridade fazendária por diversas vezes utiliza critérios diferentes para tributação do mesmo fato gerador.

Nessa linha, torna-se evidente que o sistema jurídico permite diferentes interpretações das normas tributárias. Muitas vezes, o fisco e os contribuintes interpretam de maneira distinta a legislação aplicável, até mesmo porque possuem objetivos diversos - no mundo concreto, a fazenda sempre busca a maior arrecadação, pois ela sustenta o funcionamento do Estado e o financiamento de políticas públicas, enquanto o contribuinte sempre busca a menor oneração possível. Em consequência, os cidadãos contribuintes acabam não concordando com interpretações legais que fundamentam determinadas cobranças fiscais e, assim, não efetuando o pagamento quando notificados.

Uma forma de evitar a divergência de interpretações, em geral, é através da hermenêutica jurídica, crucial para garantir a correta aplicação das leis em uma sociedade. No ordenamento jurídico brasileiro, a própria constituição federal disciplina os chamados limites

---

<sup>7</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;  
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

ao poder de tributar, ou seja, princípios, bases para interpretação das normas, que limitam a atuação fiscal. Afinal, a função histórica da tributação é proporcionar bem-estar social e desenvolvimento do país, possuindo, muitas vezes, funções extrafiscais<sup>8</sup>, nada mais justo que limitar o poder estatal em prol da cidadania. Desse modo, a CF/88 assegura aos contribuintes, por exemplo, a proibição do excesso e do confisco na cobrança de tributos, segurança jurídica, a igualdade tributária, uniformidade geográfica, respeito à capacidade contributiva, etc.

Veja novamente conforme o Prof. Ricardo Alexandre:

O Estado existe para a consecução do bem comum. Justamente por conta disso é que goza, no ordenamento jurídico, de um conjunto de prerrogativas que lhe asseguram uma posição privilegiada nas relações jurídicas de que faz parte, afinal, se o interesse público deve se sobrepor ao interesse privado, deve-se admitir em certos casos a preponderância do ente que visa ao bem comum nas suas relações com os particulares.

Uma das situações em que a prevalência é claramente visualizada é a possibilidade de cobrança de tributos. O Estado possui o poder de, por ato próprio - a lei -, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro.

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal. (ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 137.)

Entretanto, o fato é que isso não é suficiente para assegurar que a autoridade fazendária constituía créditos tributários, através da interpretação legal correta. Isso porque as próprias normas de limitação ao poder de tributar também estão sujeitas à interpretação por parte do fisco - frequentemente, observa-se a tendência de limitar a abrangência dos direitos e garantias constitucionais, visando ampliar a arrecadação estatal. Em suma, por obviedade, muitos contribuintes discordam das cobranças fiscais e acabam não efetuando o recolhimento quando notificados.

---

<sup>8</sup> Nessa nova fase, o Estado também percebe que nenhum tributo é completamente neutro, pois, mesmo que objetivo exclusivamente arrecadar, acaba gerando impactos sobre o funcionamento da economia. Assim, o Estado passa a aproveitar esses efeitos colaterais dos tributos, instituindo-os com o objetivo de intervir no domínio econômico e na ordem social. (ALEXANDRE, Ricardo. 2020)

Pois bem, após formalizada a notificação (dependendo da modalidade de lançamento e do contexto da cobrança) o contribuinte discordante ainda pode interpor impugnação na seara administrativa, a chamada impugnação administrativa, no exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, conforme art. 5º, LV, da CF/88<sup>9</sup>. Esse questionamento permite que o contribuinte, ao ser notificado de uma exigência tributária ou autuação fiscal, conteste a cobrança diretamente perante a administração pública, antes da questão ser levada ao âmbito judicial.

Quando o contribuinte apresenta uma impugnação, instaura-se um litígio chamado processo administrativo fiscal, que será decidido, via de regra, por um órgão de procuradoria da fazenda pública. Após a decisão de primeira instância, a lei processual administrativa pode prever a possibilidade de recurso para uma instância superior, permitindo que o contribuinte conteste a decisão, normalmente perante um conselho fiscal de representação paritária.

Vale destacar que, durante todo o período processual administrativo, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, impossibilitando que o Fisco inicie qualquer ato de cobrança. De forma geral, tanto a impugnação quanto o recurso administrativo possuem efeito suspensivo, o que impede a Administração Tributária, principalmente, de inscrever o crédito cobrado na lista de dívida ativa do ente, até que o processo seja definitivamente resolvido na esfera administrativa.

Acerca desse tema, vale destacar a relevante e antiga controvérsia sobre a exigência de garantia, como o arrolamento de bens, para a interposição de recursos administrativos. Assim, o contribuinte que não concordasse com a decisão administrativa seria obrigado a onerar seus bens com a finalidade de garantir o crédito tributário, gravando o crédito perante terceiros, como condição para interpor o recurso administrativo. Sobre isso, o Supremo Tribunal Federal, acertadamente, entendeu que: *a exigência do depósito recursal (ou arrolamento de bens) também peca por limitar desproporcionalmente o exercício do direito à ampla defesa* (Tribunal Pleno, ADI 1.922/DF, Rei. Min. Joaquim Barbosa, j. 28.03.2007, DJ 18.05.2007, p. 64; STF, Tribunal Pleno, ADI 1.976/DF, Rei. Min. Joaquim Barbosa, j. 28.03.2007, DJ 18.05.2007, p. 64 - noticiadas no Informativo 461 do STF).

---

<sup>9</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Dessa forma, em 2009, também editou a Súmula Vinculante n. 21:

STF - Súmula Vinculante 21 - "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

Veja, o ordenamento jurídico, cada vez mais, preza excepcionalmente pela garantia de defesa do contribuinte, tanto que atualmente não permite atos de constrição patrimonial, no mínimo, enquanto não existir decisão definitiva pela administração fazendária.

Uma das principais críticas aos recursos administrativos fiscais reside no fato de que o órgão julgador, na maioria das vezes, é a própria Fazenda Nacional, frequentemente representada pela procuradoria do ente tributante, o que gera questionamentos quanto à imparcialidade e neutralidade das decisões. Tal situação não ocorre, por exemplo, com o âmbito civil, onde, salvo a existência de um título extrajudicial previamente constituído, faz-se necessário o processo de conhecimento para a constituição da dívida, caracterizado pelo litígio entre as partes e tutelado por uma jurisdição imparcial

Em atenção, a Administração Pública, que, como já dito, é diretamente interessada na arrecadação de tributos, acaba ocupando a função de julgadora e de cobradora, o que cria uma situação de conflito de interesses. Assim, os julgados de primeira instância administrativa acabam confirmando, quase sempre, a hermenêutica utilizada inicialmente pela autoridade fazendária, com raras exceções de erros grotescos de cobrança.

Isso ocorre, também, quando em juízo de segunda instância administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Isso porque o CARF, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, mesmo sendo de composição dividida entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, possui voto de qualidade para a Fazenda Pública. Explicando, quando em caso de empate, o que é recorrente visto que os representantes do fisco costumam votar contrários ao contribuinte e vice e versa, a Fazenda Pública possui o voto de desempate, o qual, por óbvio, é quase sempre contrário ao contribuinte.

Inclusive, o voto de qualidade é outro motivo de intensos debates, tanto legislativa quanto judicial, pelo seu claro teor de imparcialidade e desequilíbrio processual. Deve-se lembrar que se trata de um procedimento análogo ao processo de conhecimento, que constituirá uma dívida pecuniária em desfavor do contribuinte, único antes da propositura da execução fiscal.

Quanto ao voto de qualidade, em 2020, o Congresso Nacional chegou a determinar que o empate deveria ser favorável aos contribuintes, através da Lei nº 13.988/2020. Depois, o voto de qualidade havia voltado a produzir efeitos nos julgamentos administrativos, com a edição da Medida Provisória (MP) nº 1160, que acabou por ser rejeitada pelo Congresso Nacional. Atualmente, ele voltou a estar descrito em legislação pertinente, especificamente no artigo 25, inciso II, §9º do Decreto n. 70.235<sup>10</sup>, por meio da Lei 14.689/2023, mas sua aplicação tem sido sancionada em eventuais discussões judiciais. Mais um claro caso de insegurança jurídica no procedimento de constituição fiscal.

Ademais, findada a seara administrativa, quando o contribuinte não efetua o pagamento do tributo devido ou não consegue reverter a cobrança, o débito é inscrito na lista de dívida ativa do ente tributante. Dessa forma, a inscrição em dívida ativa, normalmente feita pela própria procuradoria do ente público, confere ao crédito tributário status de dívida pública, inclusive perante terceiros. Esse procedimento está previsto no art. 2º da LEF<sup>11</sup>, e a partir da inscrição já é possível emitir a conhecida Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é um instrumento análogo a um título executivo extrajudicial, provido de presunção de certeza e liquidez<sup>12</sup>, e que poderá, a qualquer momento, instruir uma futura execução fiscal.

Em conclusão, conforme demonstrado, o processo de constituição do crédito tributário e a subsequente inscrição em dívida ativa são complexos e, muitas vezes, cercados de controvérsias, tanto do ponto de vista técnico quanto jurídico. A administração tributária, ao constituir o crédito e inscrever o débito na dívida ativa, segue um procedimento formal que, em teoria, deveria observar rigorosamente os princípios constitucionais e legais que protegem os contribuintes. No entanto, como discutido ao longo deste capítulo, a realidade é que

---

<sup>10</sup> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal compete:

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

<sup>11</sup> Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

<sup>12</sup> Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que se aproveite.

muitos contribuintes acabam se deparando com cobranças indevidas, seja pela complexidade do sistema tributário, pela multiplicidade de normas ou pela própria interpretação do Fisco, que muitas vezes acaba privilegiando fins arrecadatórios.

Em suma, a defesa do contribuinte frente à execução fiscal é uma ferramenta vital para a proteção dos direitos constitucionais e para assegurar que o processo de cobrança tributária seja justo, equilibrado e em conformidade com a legislação - e, por isso, não deveria ser limitado pela exigência de garantia. O respeito aos princípios constitucionais e a possibilidade de contestação são pilares essenciais para o funcionamento adequado do sistema tributário brasileiro, garantindo que o poder de tributar seja exercido dentro dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

Diante desse cenário, a existência de mecanismos eficazes de defesa é fundamental para garantir a justiça e a correção dos procedimentos tributários, evitando que o contribuinte seja obrigado a pagar tributos indevidamente lançados ou inscritos em dívida ativa de forma precipitada. Dentre esses instrumentos, os embargos à execução fiscal são o principal meio de defesa do executado, conforme se demonstrará no próximo capítulo.

## **2. DOS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO E DOS EMBARGOS DO DEVEDOR**

A execução fiscal, portanto, é o procedimento utilizado pela Fazenda Pública para cobrar créditos tributários ou não tributários (por exemplo créditos provenientes de multas por descumprimento das obrigações tributárias) de contribuintes inadimplentes, após o devido lançamento e esgotamentos das eventuais medidas administrativas cabíveis. Sua importância reside na sua função de garantir a arrecadação dos tributos devidos, sem os quais não seria possível financiar as atividades governamentais e os serviços públicos. No entanto, a execução fiscal também precisa respeitar os direitos fundamentais do contribuinte, assegurando-lhe, principalmente, o direito de defesa

Assim, o papel dos meios de defesa é fundamental, pois, embora seja necessário garantir a arrecadação, o processo de execução fiscal deve ser equilibrado para que o contribuinte não seja privado de sua chance de contestar possíveis abusos ou ilegalidades cometidas pela Administração Tributária, à exemplo dos pontos citados no capítulo anterior. Em seguida, segue uma breve explanação dos meios de defesa e da importância dos embargos à execução fiscal como principal dentre eles:

### **2.1 DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE**

A Exceção de Pré-Executividade é um instituto que, apesar de não possuir previsão legal expressa, foi desenvolvido pela doutrina e jurisprudência para permitir ao executado a apresentação de defesa de ordem pública, sem a necessidade de garantir o juízo. Trata-se de um meio de defesa que visa discutir questões que poderiam ser analisadas de ofício pelo juiz, como a nulidade do título executivo, a prescrição ou a ilegitimidade das partes.

Alguns doutrinadores defendem que a Exceção de Pré-Executividade possui natureza jurídica própria, enquanto outros a veem como um incidente processual, uma vez que carece de previsão normativa e nada mais é do que uma manifestação incidental nos próprios autos da execução. Independentemente dessa divergência, a doutrina e a jurisprudência concordam que este instituto oferece ao devedor uma ferramenta importante para impedir execuções injustas ou ilegais:

Embora se possa discutir sobre a nomenclatura, o termo "exceção de pré-executividade" é o mais utilizado para designar a possibilidade de

apresentação de defesas, no curso do processo, independentemente de prazos ou formalidades, tendo sido consagrado pela praxe brasileira.

Doutrina e jurisprudência brasileiras admitiram, no passado, ser possível ao executado apresentar no curso da execução, independentemente de momento apropriado ou de cautela especial, certas defesas evidentes. Entendia-se que sujeitar o executado a vários requisitos formais – como o prazo específico ou, no regime anterior, a prévia segurança do juízo pela penhora – para que possa deduzir tais defesas seria excessivo exagero, ante a manifesta injustiça do prosseguimento da execução. Por isto se permitiu que estas defesas fossem apresentadas, sob qualquer formato, no curso da execução.

Em geral, os tribunais aceitavam que fossem alegadas, desta forma, quaisquer objeções processuais, bem como as defesas materiais que o juiz possa conhecer de ofício (como prescrição e decadência) e ainda aquelas que puderem ser provadas de plano. Curiosamente, vê-se reproduzidas nessa relação exatamente as matérias que, no direito antigo, poderiam ser alegadas nas execuções *per officium iudicis*, tidas como as “exceções passíveis de prova fácil (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. v. 2)

No âmbito tributário, a exceção de pré-executividade pode ser utilizada quando o devedor deseja questionar questões de ordem pública, à exemplo da prescrição do crédito tributário, sem precisar efetuar garantia do juízo, com penhora de bens. Além disso, diferente da defesa por meio de ações autônomas, a exceção de pré-executividade possibilita a tutela jurisdicional sem a necessidade de comprovação de *fumus boni iuris e periculum in mora*, já que, afinal, trata-se de matérias que podem ser reconhecidas de ofício.

Dessa forma, o STJ gravou absolutamente o uso desta ferramenta como forma de defesa do contribuinte executado quando sumulou o seguinte entendimento:

Súmula 391/STJ: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Portanto, a Exceção de Pré-Executividade oferece um meio ágil para o devedor contestar a execução sem que seus bens sejam imediatamente penhorados, prevenindo a ocorrência de prejuízos desnecessários. Todavia, tendo por limite as matérias de ordem pública, isto é, reconhecíveis de ofício, e apenas quando não é necessária a produção de prova material, uma vez não passa de manifestação incidental e deve ser compatível com o procedimento executório. Veja que ela não esgota os meios necessários de defesa para um contribuinte indevidamente executado.

## **2.2 DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL COMO PRINCIPAL MEIO DE DEFESA DO EXECUTADO**

Como já dito, o legislador determinou um procedimento próprio para defesa do executado fiscal, previsto na Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80) e subsidiariamente, também no Código de Processo Civil (CPC). Nesse sentido os embargos à execução fiscal são a principal ferramenta de defesa do contribuinte indevidamente executado, pois, nada mais são de que um processo de conhecimento, apenso à execução fiscal, onde é possível alegação e defesa probatória de toda e qualquer matéria, conforme artigo 16, § 2º da LEF<sup>13</sup>.

Nesse sentido, os embargos à execução fiscal, como também os embargos do devedor civil, são uma ação incidental, ou seja, dependem da existência de um processo de execução fiscal em curso. O devedor, ao ser citado na execução fiscal, pode se defender utilizando embargos, que têm o efeito de discutir amplamente o débito fiscal que está sendo cobrado.

Entretanto, o grande problema para sua admissibilidade, que será discutido no capítulo seguinte deste trabalho, é que este procedimento de defesa só pode ser apresentado se o juízo estiver garantido, ou seja, se houver a penhora de bens, depósito do valor do débito ou outra forma de garantia aceita judicialmente, como um seguro-garantia ou fiança bancária. Ora, essa exigência é um obstáculo para muitos devedores, já que, sem a garantia do juízo, só seria possível apresentar defesa por outras vias, como a exceção de pré-executividade, porém com as limitações existentes.

Por justiça, esse procedimento teoricamente pressupõe a ocorrência de penhora, ou qualquer outro ato legal de constrição patrimonial em execução, uma vez que o principal objetivo do embargante, nestes casos, é justamente evitar a expropriação de seus bens em um processo que já está em andamento. Mas nada impede que o executado indevido, busque sua defesa patrimonial antes da efetividade dos atos de constrição, inclusive, se comprovada a ilegalidade do ato, este seria o ideal.

De modo geral, com certeza a garantia exigida presume a agilidade do processo e assegura que, ao interpor os embargos à execução, o devedor possua recursos suficientes para arcar com a dívida, evitando prejuízos ao credor - ainda mais considerando que a existência de processo executório ilícito já pressupõe título executivo devidamente constituído. Todavia, como já dito, esse nem sempre é o caso do mundo real, principalmente na seara fiscal, onde a

---

<sup>13</sup> Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

constituição do crédito e a inscrição em dívida ativa são feitos através de simples processo administrativo.

Por fim, os embargos à execução fiscal possuem o famigerado efeito suspensivo, porém, a simples apresentação dos embargos não suspende automaticamente a execução fiscal - o juiz pode atribuir efeito suspensivo se entender que há plausibilidade na defesa e que a continuidade da execução pode causar prejuízo irreparável ao devedor. Essa concessão de efeito suspensivo depende do preenchimento de certos requisitos, análogos aos das ações cautelares, como a demonstração de que a execução prosseguindo pode causar danos graves ao devedor ou que há uma probabilidade razoável de que ele tenha êxito nos embargos.

Em consequência, o fato é que este é o principal meio de defesa do executado, isto é, o meio pelo qual o legislador pensou a defesa do executado no âmbito das execuções fiscais, com procedimento especial de conhecimento, facilidade de aquisição de efeitos suspensivos e diretamente apenso ao processo executivo.

### **2.3 AÇÃO AUTÔNOMAS COMO MEIO DE DEFESA DO EXECUTADO**

Por fim, é evidente que também é possível a utilização de ações autônomas no alcance da tutela jurisdicional nos processos de execução fiscal. Em principal, as ações anulatórias/declarações de débito fiscal, nos moldes dos artigos 17 e 20 do CPC/2015<sup>14</sup> e os mandados de segurança, nos moldes do artigo 1º da lei nº 12.016/2009<sup>15</sup>. Porém, o oferecimento destas ações não repercute, em regra, na execução, pois não inibe o seu início nem interrompe o seu curso, mas isso pode ocorrer à medida que forem comprovados os requisitos de tutela, satisfativa ou assecuratória. Vale destacar que essas hipóteses estão previstas na própria LEF, em seu artigo 38:

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

---

<sup>14</sup> Art. 17. Para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade.

Art. 20. É admissível a ação meramente declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.

<sup>15</sup> Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Em relação aos mandados de segurança, este também é uma ação de rito especial, inclusive, mais célere e simplificado, uma ferramenta jurídica de extrema importância utilizada pelos contribuintes para proteger direitos líquidos e certos. Além disso, estes também possuem um prazo prescricional maior, de 120 dias contados da ciência do ato impugnado, nos termos do artigo 23 da lei n. 12.016/2009<sup>16</sup>. Tudo isso leva a falsa ideia de que esta seria uma alternativa ideal para substituição para defesa do executado, sobretudo porque sua admissibilidade não está condicionada a apresentação de garantia.

Contudo, o mandado de segurança não tem como objetivo específico a defesa do executado, sendo, em termos gerais, um remédio constitucional destinado à proteção de direito líquido e certo, violado por autoridade coatora. Nesse sentido, embora a jurisprudência admita a utilização desse instrumento em casos de cobranças fiscais indevidas, essa não é a regra geral, uma vez que nem toda cobrança será considerada uma violação de direito que justifique a impetração do mandado de segurança como meio de defesa.

Outra forma de defesa do executado é a propositura de ações autônomas, isto é, ações independentes da execução fiscal e regulamentadas pelo procedimento comum. Por justiça, estas não deixam de ser como ótima forma de defesa, inclusive muito mais ampla que os embargos de devedor. Por mais que os embargos à execução permitam a apresentação de qualquer matéria de defesa, sua propositura está vinculada à existência da própria execução fiscal. Enquanto isso, as ações autônomas não são incidentais e podem ser propostas inclusive antes da distribuição da execução fiscal, como é o caso das chamadas “Ações Declaratórias de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária”. Outro ponto a ser levado em questão é o prazo prescricional maior, cinco anos, conforme artigo 1º da Lei n. 9.873/1999<sup>17</sup>.

Entretanto, assim como no caso do *Mandamus*, este é um instrumento genérico de tutela jurisdicional - ora, trata-se do próprio procedimento comum do litígio jurisdicional. Por esse motivo, ou seja, por este não ser específico para defesa do executado, na maioria das vezes sua tramitação acaba sendo mais morosa. Por se tratar de um processo apenso, é de

---

<sup>16</sup> Art. 23. O direito de requerer mandado de segurança extingue-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

<sup>17</sup> Art. 1ª Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

praxe que os embargos do devedor tramitem em conjunto com a execução fiscal, e na mesma prioridade, enquanto as ações autônomas de procedimento comum estão em igual valor na vastidão de litígios da secretaria processual.

Em conclusão, por óbvio, todas as formas de defesa do executado são benéficas, cada qual com suas peculiaridades. Assim, no caso real, deve-se levar em conta diversos fatores para escolha do mecanismo de defesa, como procedimento adotado, celeridade, custos, tempestividade, entre outros. Toda forma, o fato é que, na ocorrência de execução fiscal, os embargos do devedor representam o meio de defesa mais benéfico na grande maioria das vezes, sendo assim a principal defesa do executado fiscal.

### **3. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE GARANTIA E DA APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC**

Em resumo, os capítulos anteriores definiram a necessidade de defesa do executado fiscal, principalmente pelos possíveis vícios e defeitos no processo de constituição da dívida, e importância dos embargos do devedor para esse fim. Assim, partindo para o cerne da questão, a necessidade de apresentação de garantia para oposição dos embargos do devedor, no âmbito da execução fiscal.

O art. 16 da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80) estabelece, em seu *caput*, que o executado poderá oferecer embargos à execução fiscal no prazo de 30 dias, garantindo-lhe, em tese, o direito à ampla defesa. No entanto, o § 1º do mesmo artigo impõe uma exigência que limita o exercício desse direito: a obrigatoriedade de garantia do juízo para a apresentação dos embargos. Essa garantia, que pode ser feita por meio de depósito judicial, fiança bancária, seguro garantia ou penhora de bens, tem como objetivo assegurar o pagamento da dívida em caso de improcedência dos embargos.

Embora essa exigência tenha a finalidade de garantir a segurança jurídica do processo, esta exigência acaba por restringir o acesso à justiça, principalmente para contribuintes hipossuficientes, que não têm condições de dispor de seu patrimônio para garantia do juízo. Assim, esta exigência impõe um ônus que pode inviabilizar a defesa de muitos executados, principalmente pessoas físicas ou pequenas empresas que enfrentam dificuldades financeiras. Tal situação gera um claro conflito com o princípio constitucional da ampla defesa e do devido processo legal, previstos no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal:

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

LIV - 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;

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

Nessa linha, observa-se que, mesmo com a justificativa de promover celeridade e segurança ao processo, a exigência da garantia acaba criando um desequilíbrio entre o credor (Fazenda Pública) e o devedor. Ao exigir que o executado disponha de recursos financeiros

para garantir a execução, o sistema legal impede o acesso à defesa plena para aqueles que mais necessitam dela - os contribuintes de menor capacidade econômica. Logo, ao invés de promover justiça e equidade, a norma, em certos casos, promove uma desigualdade processual, privilegiando aqueles que dispõem de bens ou recursos para oferecer em garantia e restringindo o direito de defesa dos mais vulneráveis.

Na esfera prática, os contribuintes hipossuficientes, que não conseguem garantir o juízo ficam sem alternativa, sendo forçados a utilizar outros meios processuais menos específicos, como a exceção de pré-executividade, que, embora dispense a garantia, tem um âmbito mais restrito, pois só permite a discussão de questões de ordem pública ou nulidades absolutas, e não do mérito do débito tributário. Outra alternativa seria a utilização de ações autônomas, mas que também implicaram em uma complexidade e morosidade maior, ora, elas não são meios específicos de defesa, como os embargos do devedor.

Uma situação parecida aconteceu no ordenamento nacional até meados de 2006, só que na esfera civil. Antes da promulgação da Lei nº 11.382/2006, a conhecida lei dos títulos extrajudiciais, a regra geral era que o devedor só poderia embargar a execução após a garantia do juízo, até mesmo na esfera civil. Essa regra estava prevista no antigo art. 737 do Código de Processo Civil, que dispunha que os embargos do devedor não eram admitidos antes de garantido o juízo:

Art. 737. Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo:

- I - pela penhora, na execução por quantia certa;
- II - pelo depósito, na execução para entrega de coisa.

Por lógica, assim como acontece atualmente na execução fiscal, muitas críticas foram tecidas em relação à ofensa ao princípio da ampla defesa (previsto no art. 5º, LV, da Constituição Federal). Isso porque devedores em situação financeira difícil, sem bens para oferecer em penhora ou recursos para depósito, eram praticamente impedidos de se defender, mesmo que houvesse fundamentos sólidos para contestar a dívida.

Um exemplo emblemático ocorria no caso do executado revel, quando se constituía curador dativo da Defensória Pública. Nesse cenário, surgia a problemática quanto à garantia do devido contraditório, já que a Defensória Pública, responsável pela defesa do revel, não tinha condições de garantir o juízo para oferecer os embargos do devedor. Esse obstáculo processual levantava sérios questionamentos sobre a efetividade do direito à ampla defesa e

ao contraditório. Sendo posteriormente até mesmo objeto de controle difuso de constitucionalidade, submetido à sistemática de recurso repetitivo:

(...) A teor da antiga redação do art. 737, inciso I, do Código de Processo Civil, "Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo: pela penhora, na execução por quantia certa;" (Revogado pela Lei n.º 11.382/2006). 2. "Ao executado que, citado por edital ou por hora certa, permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos" (Súmula n.º 196 do STJ). 3. É dispensado o curador especial de oferecer garantia ao Juízo para opor embargos à execução. Com efeito, seria um contra-senso admitir a legitimidade do curador especial para a oposição de embargos, mas exigir que, por iniciativa própria, garantisse o juízo em nome do réu revel, mormente em se tratando de defensoria pública, na medida em que consubstancia desproporcional embaraço ao exercício do que se constitui um munus público, com nítido propósito de se garantir o direito ao contraditório e à ampla defesa. 4. Recurso especial provido. Observância do disposto no art. 543-C, § 7.º, do Código de Processo Civil, c.c. os arts. 5.º, inciso II, e 6.º, da Resolução 08/2008. (REsp n. 1.110.548/PB, relatora Ministra Laurita Vaz, Corte Especial, julgado em 25/2/2010, DJe de 26/4/2010.)

Nesse mesmo sentido, o E. Superior Tribunal de Justiça também já havia entendido de forma parecida, simulando o seguinte entendimento:

Súmula 196/STJ: Ao executado que, citado por edital ou por hora certa, permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos.

Observa-se que o mesmo problema persiste nas execuções fiscais, atualmente. Como dito, ainda prevalece a exigência de garantia do juízo:

É legítima a nomeação de curador especial para opor embargos de devedor se o réu, citado por edital, permanece revel. Incumbe, assim, ao curador, nos termos do art. 9º, II, c.c o art. 598, do CPC, diligenciar como substituto processual, assegurando a legalidade da execução. Inteligência da Súmula nº 196 da Súmula do STJ, verbis:"Ao executado que, citado por edital ou por hora certa, permanecer revel, será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos".(AgRg no Ag n. 736.990/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3/5/2007, DJ de 31/5/2007, p. 335.)

Toda essa insegurança jurídica, e discussões judiciais, culminaram em um movimento legislativo que resultou na Lei nº 11.382/2006, conhecida à época como lei dos títulos extrajudiciais. Essa normativa, entre diversas outras alterações, determinou a extinção da exigência de garantia do juízo como condição para a apresentação de embargos à execução. A partir dessa alteração, o devedor passou a ter o direito de embargar a execução independentemente de prévia penhora, depósito ou caução, conforme a nova redação do art. 736 do CPC:

Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.

Todavia, na ocasião, o entendimento majoritário foi que as alterações não teriam alcance para adentrar na seara fiscal<sup>18</sup>, acertadamente. Porquanto, enquanto a Lei nº 11.382/2006 aboliu a exigência de garantia prévia nos embargos à execução em títulos extrajudiciais, ela não alterou as regras da execução fiscal, que continuam a exigir a garantia do juízo para que o devedor possa se defender por meio de embargos. De qualquer forma, o fato é que, igualmente ao que ocorre na época, a exigência de garantia do artigo 16, §1º da LEF causa restrição ao acesso à justiça e ao devido processo legal e, portanto, é inconstitucional.

Atualmente, com a reforma do Novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105 de 2015, a normativa ficou disposta no artigo 914<sup>19</sup>. Além disso, na nova legislação, o efeito suspensivo não é concedido automaticamente, o juiz pode conceder se preenchidos certos requisitos, sendo os mesmos requisitos do deferimento de tutela provisória. Igualmente, essa parece ser uma alternativa ideal para regulamentação dos embargos do devedor na execução fiscal.

Outro fator a se considerar é que diversos juízos condicionam a admissibilidade da defesa, não só à garantia, mas à garantia integral da dívida cobrada. Nesse sentido, caso ocorra a constrição de todos os bens do executado, mas sem que isso represente o valor total da dívida, os embargos podem ser inadmitidos. Veja, não se afasta a possibilidade de determinação da prática de novo ato construtivo voltado a garantir a parcela do débito remanescente, mas inadmite-se os embargos de devedor, por falta de garantia parcial.

Percebe-se que, nessa linha de entendimento, o embargo do devedor não tem, necessariamente, o fim de defesa contra um determinado ato de penhora já realizado, mas sim contra a execução fiscal em si. Desse modo, fica evidente, por exemplo, que não há sentido na ideia de que os embargos funcionem apenas para defesa de constrição já efetivada, argumentação que favorece a desnecessidade de garantia. Toda forma, a obrigatoriedade de garantia, agora em

---

<sup>18</sup> Resp nº 1.272.827/PE, a 1ª Seção do STJ: “em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/1973, a nova redação do art. 736 do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006”

<sup>19</sup> Art. 914. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos.

sua integralidade, não deixa de ser mais uma forma de mitigação ao acesso à justiça, sendo clara a restrição ao devido processo legal. Sobre isso, Prof. Rodrigo Dalla Pria:

É essencial ter em mente que, ao autorizar ao devedor tributário a possibilidade de instrumentalizar sua defesa à pretensão executiva por meio da oposição de Embargos à Execução Fiscal, mediante garantia parcial, a manifestação jurisprudencial tutela direito constitucional de elevado conteúdo axiológico diretamente relacionado às noções de ampla defesa e contraditório, entendimento esse que merece ser replicado nas instâncias ordinárias a fim de manter a esperada unicidade interpretativa e isonomia de tratamento, valores esses tidos como verdadeira base de sustentação do microsistema de normas processuais, especialmente, pelo modelo constitucional de processo. (Texto oriundo dos debates deflagrados nas aulas do crédito de "Direito Processual Tributário" do curso de mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Ibet), ministrado pelo professor Rodrigo Dalla Pria)

Ademais, os Tribunais têm reiteradamente decidido em favor da possibilidade de aceitação dos embargos mesmo sem a prévia garantia do juízo, especialmente em casos de hipossuficiência. Esses julgamentos são essenciais para demonstrar a inconstitucionalidade da norma em questão, porque originam-se de conflitos causados entre ela e os princípios constitucionais. Bem como, demonstrar a obrigação de garantir os princípios de equidade, igualdade e acesso à justiça.

Veja que, o e. STJ vem, em alguns casos, adotando o entendimento no sentido de que, a admissão de embargos do devedor à execução fiscal não está, necessariamente, condicionada à garantia do juízo. Todavia, nesses casos, via de regra, só existe suspensão da cobrança com fundamentação para o juízo, como nos casos de estar presentes os requisitos de tutela provisória de urgência:

(...) É certo que a impossibilidade econômica de arcar com a garantia do juízo não pode ser fator impeditivo do exercício do contraditório e da ampla defesa. A incidência de tal entendimento, todavia, deve ser buscada na via processual própria. 4. Recurso ao qual se nega provimento. (Rcl 20617 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 02-02-2016)

Seguem alguns exemplos, principalmente voltados a figura do devedor hipossuficiente, que, portanto, não tem condições de garantir a dívida:

(...) é necessária a garantia da execução para a oposição de embargos à execução fiscal (v.g.: Primeira Seção, REsp 1.272.827/PE, repetitivo). 2. Em observância à ampla defesa e à garantia de acesso ao Poder Judiciário, tem-se mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado quando a parte executada, comprovadamente, for hipossuficiente (v.g.: Primeira Seção, REsp 1.127.815/SP, repetitivo) 3.

Hipótese em que o Tribunal Regional Federal, após ponderar sobre o estado de hipossuficiência da parte executada, admitiu os embargos à execução fiscal sem qualquer garantia. 4. Para essa decisão se revelar adequada, mostra-se necessária a contínua investigação pela parte exequente a respeito da existência de bens ou direitos penhoráveis, sem prejuízo do recebimento dos embargos à execução fiscal, mesmo que insuficientes à garantia integral do débito e com observância das limitações legais. 5. Recurso especial parcialmente provido. (REsp n. 1.681.111/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 7/5/2019, DJe de 24/5/2019.)

(...) II. Trata-se, na origem, de Embargos à Execução opostos pela parte ora agravante, em desfavor do Estado do Paraná, com o objetivo de demonstrar sua ilegitimidade para constar no polo passivo da demanda. (...) III. A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o REsp 1.127.815/SP (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe de 14/12/2010), consolidou o entendimento de que "a insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua capacidade econômica e da garantia pética do acesso à justiça. (...) conquanto a insuficiência patrimonial do devedor seja justificativa plausível à apreciação dos embargos à execução sem que o executado proceda ao reforço da penhora, deve ser a mesma comprovada inequivocamente. (...) Caso o devedor não disponha de patrimônio suficiente para a garantia integral do crédito exequendo, cabe-lhe comprovar inequivocamente tal situação (AgInt no AgInt no REsp n. 1.892.673/PR, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 25/4/2022, DJe de 29/4/2022.)

Por fim, diante da inconstitucionalidade do artigo 16, §1º da LEF, sob a ótica da violação de garantias processuais constitucionais, abre espaço para questionar qual seria a solução para a apresentação dos embargos à execução fiscal. Nesse contexto, a aplicação dos dispositivos da CPC/2015 de forma subsidiária, conforme previsto no artigo 1º da própria LEF<sup>20</sup>, parece ser o caminho ideal.

Para isso, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC) às execuções fiscais só é admissível quando estiverem presentes dois requisitos simultâneos: omissão e compatibilidade. Isso significa que as normas do CPC só podem ser aplicadas quando a Lei de Execução Fiscal (LEF) for omissa e quando as disposições do CPC forem compatíveis com o regime especial das execuções fiscais. Ocorre que a inconstitucionalidade do artigo 16, §1º da LEF, torna a lei omissa em relação aos requisitos de admissibilidade dos embargos do devedor, possibilitando assim a aplicação das normas do CPC.

---

<sup>20</sup> Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Em suma, esta hermenêutica legal resolveria os problemas apresentados neste trabalho, haja vista que a falta de recursos financeiros não pode ser considerada um obstáculo que impeça o executado de apresentar embargos à execução fiscal. Assim, garantindo aplicação assertiva dos direitos constitucionais, a fim de quebrar as desigualdades sociais e econômicas no âmbito das execuções fiscais, e garantir a efetividade do acesso à justiça de modo igualitário.

#### **4. DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em resumo, resta demonstrado que o processo de constituição do crédito tributário e sua formalização podem resultar em cobranças indevidas, e por isso é necessário garantir meios adequados de defesa do executado. Isso com destaque para os embargos do devedor, que constituem o principal mecanismo de contestação do devedor litigioso.

Tendo estes pontos pré-definidos fica clara a inconstitucionalidade do artigo 16, §1º da Lei de Execuções Fiscais (LEF), ressaltando o conflito entre a exigência de garantia do juízo e os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Isso porque, ao exigir essa garantia, muitos contribuintes, especialmente os hipossuficientes, têm seu direito de defesa cerceado, o que cria uma barreira ao acesso à justiça. O que, todavia, deixaria omissão na legislação específica quando a admissibilidade dos embargos à execução fiscal.

Como solução, por fim, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC), conforme o artigo 1º da LEF, seja a solução ideal para harmonizar essas questões, permitindo que a defesa do contribuinte seja exercida sem a necessidade de garantia prévia. Neste cenário, a atribuição de efeito suspensivo ficaria condicionada aos requisitos da tutela provisória ou, até mesmo, na garantia do juízo, mas apenas quando possível e a entendimento do julgador. Assim, garantindo um processo de execução fiscal mais justo e equilibrado, respeitando os princípios constitucionais e assegurando o exercício pleno dos direitos dos contribuintes, independentemente de sua capacidade financeira.

Entretanto, a longo prazo, torna-se evidente a necessidade de uma reforma legislativa que alinhe a sistemática de apresentação dos embargos à execução fiscal, mesmo de forma parecida às regras do processo civil, principalmente no que se refere à dispensa da garantia prévia para a oposição dos embargos. Haja vista que, a especificidade da Lei de Execuções Fiscais é reflexo da importância ímpar deste mecanismo, que exerce um papel crucial na efetivação das receitas públicas, configurando-se como um mecanismo ágil e eficaz para a recuperação dos créditos tributários.

Assim como ocorreu no exemplo da Lei nº 11.382/2006, que alterou o antigo CPC para permitir a apresentação de embargos à execução sem a necessidade de penhora ou caução, é essencial que o legislador estenda essa mesma lógica ao processo de execução fiscal atualmente. Dessa forma, seria possível garantir um maior equilíbrio processual entre o

fisco e o contribuinte, assegurando o pleno exercício do direito à ampla defesa, sem comprometer a celeridade e a eficiência na cobrança dos créditos tributários.

Por conclusão, a adoção de tal medida traria não apenas um avanço na proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, mas também contribuiria para uma maior harmonização entre os diferentes ramos do direito processual, proporcionando maior segurança jurídica e justiça no âmbito tributário. Assim, a inovação normativa da regulação da cobrança fiscal litigiosa representa um passo necessário para a modernização do sistema tributário e a preservação dos princípios constitucionais que garantem o devido processo legal e o acesso à justiça.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. Vol. 2. 6ª ed. São Paulo, 2020.

CAMPOS, João Luiz Siqueira. **Embargos à Execução Fiscal: Da (Im)Possibilidade de Recebimento dos Embargos à Execução Fiscal Sem a Garantia do Juízo**. 2023. 27 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Anhanguera, Contagem, 2023.

COSTA, Gabriella Carvalho da. **A polêmica questão da garantia do juízo e do efeito suspensivo dos embargos do devedor na execução fiscal após as alterações introduzidas pela Lei 11.382/2006**. Artigo científico. [S.N]. [S.I], 2008.

CASTRO, Alexandre Samy de. **Uma avaliação do impacto da reforma dos títulos executivos extrajudiciais (Lei nº 11.382/2006)**. Boletim de Análise Político-Institucional, n. 8, jul.-dez. [S.I], 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal**. 13. ed. reform. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016