

A execução fiscal e as recentes alterações do Código de Processo Civil

Algumas observações. Defesa do executado e tutela dos seus direitos em face das recentes alterações do CPC

LEON FREJDA SZKLAROWSKY

"As leis, no seu sentido mais amplo, são relações necessárias que derivam da natureza das coisas e, nesse sentido, todos os seres têm suas leis; a divindade possui suas leis; o mundo material possui suas leis; as inteligências superiores ao homem possuem suas leis; o homem possui suas leis" (Montesquieu, in: O Espírito das Leis).

SUMÁRIO

1. Considerações gerais. 2. Lei precursora. 3. Alterações no processo de execução. 4. Propositura de ação relativa ao débito. 5. Desistência do credor. 6. Transação. 7. Petição inicial da execução. 8. Ato atentatório à dignidade da justiça. 9. Penhora. 10. Embargos à execução. 11. Defesa do executado e tutela dos seus direitos.

O Professor Leon Frejda Szklarowsky, Subprocurador-geral da Fazenda Nacional aposentado, é advogado, juiz arbitral da American Association's Commercial Panel, de New York, membro efetivo dos Institutos dos Advogados Brasileiros, de São Paulo e do Distrito Federal (ex-Secretário-Geral), acadêmico da Academia Brasileira de Direito Tributário, do Instituto Histórico e Geográfico do Distrito Federal (Diretor-Tesoureiro), membro da International Fiscal Association - IFA (Rotterdam), da Associação Interamericana de Tributacion (Rosario, Argentina), da Associação de Direito Financeiro, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Integra o Conselho Editorial dos Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, da Revista dos Tribunais, e o Conselho de Orientação das Publicações - Boletim de Licitações e Contratos, da Editora NDJ Ltda., São Paulo. É co-autor do Anteprojeto da Lei de Execução Fiscal, que se transformou na Lei nº 6.830 de 1980, e do Anteprojeto da Lei de Falência e Concordatas.

Palestra, no "Seminário sobre Processo Judicial em Matéria Tributária - Problemas Atuais", em 5 de julho de 1995, no Auditório do Hollyday Inn Crown Plaza, São Paulo, coordenado pelo Professor Valdir de Oliveira Rocha.

1. Considerações gerais

O direito é uma ciência dinâmica. Abriga uma realidade histórico-cultural e deve ser modelado, sob o impacto de novas idéias, assentado na experiência cultural e nas necessidades da comunidade.

É um *todo unitário*, encimado no dogma *uno universo jure*.¹

Leis recentemente sancionadas, reformadoras do Código de Processo Civil, causaram significativa perplexidade e, concomitantemente, profunda repercussão na processualística pátria.

Rupturas de sistemas consagrados, às mais das vezes, produzem séria polêmica, até a plena sedimentação e compreensão dessas inovações, quase sempre salutares.

¹ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de, in *Compendio de Direito Tributário*, Ed. Forense, 2ª ed., 1993, 1ª vol., p. 24.

A Comissão, presidida pelo eminente Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, tendo como fonte os estudos da Comissão, constituída pelos insígnis estudiosos Luis Antonio de Andrade, Calmon de Passos, Kazuo Watanabe, Sérgio Bermudes e Joaquim de Carvalho Júnior, "sem alterar a fisionomia do Código e aproveitando a própria disposição dos artigos existentes",² procurou dotar o Código Buzaid, de 1973, uma obra exemplar, no seu tempo, de instrumentos modernizadores, acompanhando, sem dúvida, a revolução cultural e científica do final do século XX, como já o fizera, com êxito, o legislador de 1980, com a Lei de Execução Fiscal – Lei nº 6.830, de 22 de setembro desse mesmo ano.³

A Constituição de 1988, apesar dos sobresaltos, que tem causado, com o exagerado intervencionismo prestes a ser decegado, consolidou o ideário que sempre habitou o espírito humano, como o "due process of law" e o contraditório com a ampla defesa e os recursos a ela inerentes, seja no processo administrativo, seja no processo judicial (art. 5º, LV), calcado na exigência da motivação das decisões judiciais e do juiz natural, mesclado com outras normas e institutos, garantidores da liberdade individual e anteparo da democracia.

Todavia, de nada adiantam as bombásticas garantias inculpidas no Texto Magno sem uma justiça rápida e efetiva, como adverte Sálvio de Figueiredo, ao apadrinhar as minirreformas, para remover óbices à efetividade do acesso à Justiça, com um processo civil de resultados.⁴

² Cf., do Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, A Reforma da legislação processual, in Direito & Justiça, *Correio Braziliense*, Brasília, ano IV, nº 188, de 20.2.95, em que, modestamente, considera-a imperfeita como toda obra humana, e pede compreensão, mas sabiamente induz à profunda meditação, porque representa, efetivamente, um significativo progresso em termos de ciência.

³ O Grupo de Trabalho Interministerial – Ministério da Justiça e da Fazenda – presidido pelo Subprocurador-Geral da República, Dr. Gildo Correa Ferraz, e coordenado pelo Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional, Dr. Cid Heráclito de Queiroz, constituído ainda pelos Drs. Leon Frejda Szklarowsky, secretário e relator; Carlos Geminiano da Franca, Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira, Gilberto Siqueira Rangel e Milton Baptista Seabra, produziu o anteprojeto que se transformou na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

⁴ Neste sentido, nossa proposta de criar-se uma justiça fiscal, como órgão autônomo do Poder Judiciário, e a penhora administrativa, in LTR Suplemento Tributário, São Paulo, 25/79, 1995, p. 221; in Direito & Justiça, *Correio Braziliense*, Brasília, DF, cit. ano IV, nº 194, de 3/4/95; in *Voz do Advogado*, Ano XV, nº 121, OAB-DF, maio de 1995.

Desde seu nascedouro, o Código de Processo Civil sofreu inúmeras alterações; contudo, o primeiro grande abalo, recebeu-o da lei que disciplina a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, subtraindo-a da sua esfera, apesar de sua aplicação subsidiária; na mesma data, outro diploma de igual importância foi editado, para dar maior celeridade aos feitos perante o antigo Tribunal Federal de Recursos e na Justiça Federal da Primeira Instância – Lei nº 6.822, de 22 de setembro de 1980, por inspiração do Ministro Néri da Silveira.

Variada é a coleção de leis que vêm modificando o Código, destacando-se a impenhorabilidade do bem de família; a Lei nº 8.455, de 24 de agosto de 1992, referente à prova pericial; a Lei nº 8.637, de 31 de março de 1993, referente à vinculação do juiz ao processo – art. 132; a Lei nº 8.710, de 24 de setembro de 1993, referente à citação e à intimação, pelo correio; a Lei nº 8.718, de 14 de outubro de 1993, referente ao aditamento ao pedido, antes da citação; a Lei nº 8.898, de 29 de junho de 1994, referente à liquidação de sentença; a Lei nº 8.950, de 13 de dezembro de 1994, referente aos recursos; a Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, referente à ação de consignação em pagamento e à ação de usucapião; a Lei nº 8.952, de 13 de dezembro de 1994, referente à tutela jurisdicional antecipada, à conciliação, a atos processuais, processo cautelar etc., culminando com a Lei nº 8.953, de 13 de dezembro de 1995, referente ao processo de execução.

2. Lei precursora

A Lei nº 6.830, de 1980, é precursora das medidas saneadoras e desburocratizantes do processo e as que proporcionam maior agilidade, compatibilizando-a com a segurança e a presteza tão necessárias e desejáveis quanto o processo de modernização.

O § 8º do art. 2º permite que, até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, com a devolução do prazo total para os embargos, e a Lei nº 8.718 corrigiu o art. 294 do Código, facultando ao autor aditar o pedido antes da citação, conquanto, pelo art. 264, com o consentimento do réu, poderá alterá-lo mesmo depois de citado, mas somente até o saneamento.

O art. 219 do CPC dita que a citação torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa e, ainda, quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição, que retroagirá à data da propositura da ação, incumbindo à parte

promover a citação do réu nos dez dias subseqüentes ao despacho que a ordenar. Não sendo este citado, o juiz prorrogará o prazo até o máximo de 90 dias.

A Lei nº 8.952 citada simplificou esses atos, mandando simplesmente retroagir a interrupção da prescrição à data da propositura da ação, quando a petição inicial é entregue em juízo⁵.

A Lei de Execução Fiscal (LEF), com extrema simplicidade, preceitua que o despacho do juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição (§ 2º do art. 8º).

A Lei nº 8.952 acrescentou o § 4º ao art. 162 do CPC, tornando automáticos os atos meramente ordinatórios, em que o servidor os pratica de ofício, e a Lei nº 6.830 já consubstanciara, no despacho do juiz, que deferisse a inicial, a ordem para a citação pelas sucessivas modalidades, inclusive a citação pelo correio, se a Fazenda não a requeresse de outra forma: para a penhora; para o arresto; para o registro da penhora ou do arresto; independentemente do pagamento de custas ou outras despesas e para a avaliação dos bens penhorados ou arrestados (arts. 7º e 8º).

A Lei nº 7.244, de 7 de novembro de 1984, que dispõe sobre a criação e funcionamento do Juizado Especial de Pequenas Causas, também confere primazia à citação e à intimação pelo correio, tornando mais enxuto o processo.

Louvável a autorização da citação, prioritariamente pelo correio, agora com a nova redação do art. 222 do Código, introduzida pela Lei nº 8.710 citada, e a simplificação da intimação feita pelo escrivão ou pelo oficial de justiça, bastando a declaração destes de que houve a recusa por parte do intimado de apor o ciente, já que gozam da fé do ofício⁶, aprimorada pela Lei nº 8.952.

3. Alterações no processo de execução

As modificações no processo de execução também foram expressivas, encontrando muita semelhança com as inovações trazidas pela citada Lei de Execução Fiscal, de 1980.

4. Propositura de ação relativa ao débito

Indubitavelmente a Lei nº 8.953 aperfeiçoou as disposições do Código Processual, que

⁵ Esse o entendimento de Cândido Dinamarco, in *A Reforma do Código de Processo Civil*, Malheiros Editores, 2ª ed., 1995, p. 76.

⁶ J. J. Calmon de Passos é um entusiasta dessas alterações simplificadoras, in *Inovações no Código de Processo Civil*, Ed. Forense, 2ª ed., 1995, p. 105. Cf., também, *Código de Processo Civil e Legislação processual em vigor*, Theotonio Negrão, Saraiva, 26ª ed., 1995, p. 208. Idem, Dinamarco, op. cit., pp. 85 usque 97.

tratam da execução, sobretudo a nova redação do § 1º do artigo 585, bastante ampliada, no seu alcance, *in verbis*:

“a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante de título executivo não inibe o credor de promover-lhe a execução”;

em contraposição com o dispositivo modificado que se destinava unicamente à Fazenda Pública e referia-se, restritamente, à propositura de ação anulatória do débito fiscal e que não vedava a cobrança executiva desse crédito, com símile no art. 38 da Lei nº 6.830, *in litteris*:

“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 de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida de depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”.

Ensina Calmon de Passos que a conexão, sem dúvida, sempre existirá, em consonância com o caso concreto, não mais vingando a concessão abusiva de “cautelar para inibir o ajuizamento de execuções”, calçadas em título executivo⁷, pois, do contrário, sustenta Dinamarco, será colidir com o Texto Magno, que garante o acesso ao Poder Judiciário ao detentor do título executivo.⁸

No que diz respeito aos créditos fiscais, tributários e não-tributários, remanece incólume o art. 38 da LEF, sem excluir o dispositivo processual reformado; não obstante, robusta jurisprudência e predominante doutrina têm reiteradamente polido aquela disposição legal, conciliando-a com a determinação constitucional.

O Simpósio de Curitiba, realizado em 1975, ainda sob a vigência da redação primitiva, propugnava a convivência do dispositivo processual com a da LEF⁹. Aquele, com a nova redação, é mais elástico e pleno.

Os Tribunais, em uníssono, têm acomodado essa regra à Constituição, precisando ser prescindível o depósito prévio para a propositura de ação anulatória de débito fiscal, a não ser

⁷ Cf. op. cit., p. 133.

⁸ Cf. op. cit., p. 232.

⁹ Apud Theotonio Negrão cit., p. 907.

que o devedor deseje impedir o ajuizamento da execução fiscal.¹⁰

5. Desistência do credor.

O art. 569 veio enriquecer-se de um parágrafo, contendo regras, para o caso de desistência da execução. Extinguir-se-ão os embargos que versarem apenas sobre questões processuais, devendo então o credor (desistente) pagar as custas e os honorários do advogado. Nos demais casos, a extinção depende do embargante.

A LEF disciplina a matéria especificamente nos arts. 26 e 40.

O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN (art. 141), sob pena de responsabilidade de quem lhe der causa, sendo irrenunciáveis os créditos fiscais, por que indisponíveis os bens públicos.

O § 2º do art. 9º da LEF permite à Fazenda Pública exequente, em qualquer fase do processo, até a decisão do juiz monocrático, emendar, retificar ou substituir a certidão de dívida ativa, assegurando-se, ao executado, a devolução do prazo para embargos, e o art. 26 comanda, peremptoriamente, que ocorrerá a extinção da execução fiscal, sem qualquer ônus para as partes, se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição da dívida ativa for, a qualquer título, cancelada.

José da Silva Pacheco, confrontando esse artigo com o art. 39, fundado em torrencial e iterativa jurisprudência, responde que a Fazenda, quando vencida, deve ressarcir as despesas feitas pela parte contrária, o mesmo devendo ocorrer quando ela desiste da ação ou cancela a inscrição, produzindo em consequência a extinção do processo¹¹, não se furtando ainda ao pagamento dos honorários advocatícios.

Milton Flaks traz à colação acórdão do Supremo Tribunal Federal para demonstrar não

¹⁰ Inconst. 47/3749, ac. de 26.6.85, DJMG 2.10.95. Neste sentido, nossa *Execução Fiscal*, ed. ESAF, Brasília, 1984, pp. 187 usque 196; José da Silva Pacheco, *Comentários à Lei de Execução Fiscal*, Saraiva, 1995, pp. 278 a 283; Humberto Theodoro, *Lei de Execução Fiscal*, Saraiva, 3ª ed., 1993, pp. 387 a 398; Milton Flaks, op. cit., pp. 328 a 346.

¹¹ Cf. José da Silva Pacheco, op. cit., pp. 237 usque 239. Cf., também, Theotônio Negrão, op. cit., p. 900; Humberto Theodoro Júnior, op. cit., pp. 326 a 336.

ser inconstitucional preceito que, mesmo criando uma situação de desigualdade em favor da Fazenda, não fere o princípio da isonomia, em virtude de seu peso e da superioridade de seus interesses em jogo¹²; contudo, tais argumentos não o convencem¹³.

6. Transação

A transação, segundo o disposto no inciso II do art. 584 do Estatuto Processual, foi lapidada pelo legislador de 1994, para esclarecer que, mesmo que não verse questão posta em juízo, é título executivo extrajudicial.

No Direito Tributário, a transação também é admitida, nas condições que a lei estabelecer, como instrumento de concessões mútuas, que importem em terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário.

Aliomar Baleeiro, comentando o art. 171 do *Código Tributário Nacional*, fonte desse instituto, vê nele um ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes e não cria tais obrigações¹⁴. Bernardo Ribeiro de Moraes considera-o um *negócio jurídico bilateral*, com assentamento no Código Civil¹⁵; entretanto, no Direito Tributário, visa extinguir o litígio e, portanto, o próprio crédito tributário.

Assim sendo, sua regência submete-se à lei tributária e, conseqüentemente, à LEF e só subsidiariamente ao Código Processual.

A autoridade competente para realizá-la deverá estar consignada na lei, nas condições, conveniência e oportunidade nela fixadas.

7. Petição inicial de execução

O artigo 614 do Código de Processo Civil – Disposições Gerais – regula a petição inicial e a citação, na execução, e teve acrescentado o inciso II, para exigir o demonstrativo do *débito atualizado* até a data da propositura da ação, como já o faz a LEF (art. 6º, § 4º, c/c o art. 2º, § 2º).

8. Atos atentatórios à dignidade da justiça

A modificação do *caput* do art. 600 pela Lei nº 5.925, de 1 de outubro de 1973, completou-se com a alteração introduzida pela Lei nº 8.953 e tem aplicação subsidiária à execução fiscal, mas

¹² Cf. RE 83432, Rel. Leitão de Abreu, in *DJ* 6/6/80.

¹³ Cf. *Comentários à Lei da Execução Fiscal*, Forense, 1ª ed., 1981, pp. 262 a 263.

¹⁴ Cf. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Forense, 1981, p. 575. Cf. art. 156, III, do CTN.

¹⁵ Cf. op. cit., 1ª ed., 1984, pp. 323 a 325.

olvidou-se o legislador do exequente de má-fé, como lembra Severiano Ignácio de Araújo¹⁶, conquanto instituiu multas e outras sanções ao devedor que fraude a execução.¹⁷

9. Penhora

A novidade introduzida pela Lei nº 8.953, acrescentando o inciso V ao § 1º do art. 655, mandando o nomeante atribuir valor aos bens penhorados, não vale para a execução fiscal. Esta tem dispositivo próprio, ordenando o juiz, no despacho que deferir a inicial, a avaliação dos bens penhorados ou arrestados (art. 7º) por oficial de justiça ou pelo serventuário que lavrar à penhora.

Essa avaliação poderá ser impugnada pelo executado ou pelo exequente, cabendo ao juiz nomear avaliador oficial.

A exigência do § 4º (novo parágrafo) do art. 659, determinando que a penhora de bens imóveis se realizará mediante auto ou termo de penhora e inscrição no respectivo registro, encontra paralelo na LEF (art. 7º, IV, c/c o art. 14). Esta norma, porém, é mais completa, porque sua abrangência é ampla e refere-se não só a imóveis, como também a outros bens, impondo o registro, no setor competente, conforme tratar-se de bem imóvel ou a ele equiparado, a veículo, a ações, debêntures etc.

No artigo 669, o legislador transformou os §§ 1º e 2º em parágrafo único, aprimorando sua dicção, para intimação do cônjuge, se a penhora recair em imóvel, como o faz a LEF (art. 12, § 2º).

O prazo para o devedor pagar ou apresentar bens à penhora não foi alterado, como o fizera a LEF, que o ampliara para 5 dias.

A Lei nº 8.009, de 29.3.90, fruto da Medida Provisória nº 143/90, excluiu do rol de bens penhoráveis o imóvel residencial, próprio do casal, ou da entidade familiar, não respondendo por qualquer tipo de dívida fiscal, previdenciária, civil, comercial, ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam proprietários e nele residam, ressalvadas as hipóteses previstas nesta lei (arts. 2º, 3º e 4º).

Carlos Gonçalves, forrado em sólida e rica jurisprudência e doutrina, advoga o caráter especial desse diploma legislativo, objetivando resguardar direitos fundamentais da pessoa humana, que é o da moradia¹⁸, e porque não o da própria família!

¹⁶ Cf. Direito & Justiça, cit., de 17/4/95, p. 4.

¹⁷ Cf. Jorge Hage Sobrinho in, Direito & Justiça cit., de 27.2.95, p. 4.

¹⁸ Cf. *Impenhorabilidade do bem de família*, 2ª ed., Síntese, p. 89.

Contudo, o legislador federal cometeu sério estrago, ao tratar da execução da dívida ativa da União e de suas autarquias e fundações públicas, em sede estranha, permitindo ao exequente, isto é, ao credor, indicar bens à penhora, que se efetivará, concomitantemente, com a citação do devedor, ficando desde logo indisponíveis, o que constitui um retrocesso imperdoável (art. 53 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o plano de custeio).

10. Embargos à execução

O inciso I do art. 738 foi alterado pela Lei nº 8.953, para sanar dúvida que paraíva, desde a vigência do Código, e resolvida pela LEF, com o auxílio do art. 12 que rege a intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato da juntada do termo ou do auto de penhora. Este mesmo preceito regula, com matemática precisão, a intimação do cônjuge, segundo as regras da citação, a intimação pessoal do executado, se, na citação pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado ou de seu representante legal, para não obstar-lhe a defesa, postulado maior consagrado na Constituição.

Bem se houve o legislador de 1994, ao melhorar a redação do comentado inciso I; no entanto, não alterou o prazo para embargar, conquista salutar da LEF, que o ampliara para 30 dias, tanto para os embargos, quanto para a impugnação.

Os embargos terão, sempre, efeito suspensivo, determina o acrescido § 1º do art. 739, como, aliás, se entendia, na execução fiscal¹⁹. O texto aplainou, corretamente, qualquer dúvida, afastando, assim, possíveis dificuldades e polêmicas.

A nova redação do art. 747 é semelhante à do art. 20 da LEF, no trato da execução por carta, atribuindo expressamente ao juiz deprecante competência para instruir e julgar, salvo se os embargos versarem defeitos ou vícios de penhora, avaliação ou alienação dos bens (art. 747) ou vícios, irregularidades de atos do próprio juízo deprecado (art. 20, parágrafo único, da LEF).

11. Defesa do executado e tutela dos seus direitos

O tributo, na sua acepção ampla, é a fonte mais importante, para a satisfação das necessidades do Estado, conquanto não seja a única, devendo, destarte, submeter-se à rígida

¹⁹ Cf. Milton Flaks, op. cit., p. 223.

disciplina do primado da legalidade, sediado, inicialmente, na Carta Magna inglesa de 1215 do Rei João sem Terra.

O Estado fiscalista, perverso, não deve sobrepor-se ao Estado de direito, vez que a carga tributária exagerada e o sistema tributário em frangalhos conduzem necessariamente ao caos e à mais desenfreada corrupção e injustiça, alimentando a sonegação, como consequência dessa situação.

Deve o Estado moderno remover esse entulho, de uma legislação casuística e nem sempre moldada na melhor técnica legislativa.

Para sobrepor-se a essa nefasta realidade, na obtenção da justiça e do equilíbrio, que se constituem no objetivo primordial do direito, há que se assegurar ao súdito uma justiça barata e rápida, com meios eficazes ao seu dispor, como também um instrumental jurídico célere, seguro e racional.

O formalismo exagerado e sofisticado, a burocracia complicada e desgastante devem ceder à simplicidade, num mundo que se transforma, a cada minuto, numa velocidade jamais imaginada.

A Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 manteve a tradição jurídica, com respeito

aos direitos e garantias fundamentais, em matéria tributária, ampliando-os e explicitando-os.

O inciso XXXV do artigo 5º assegura a todos, incondicionalmente, o livre acesso ao Judiciário, para defesa de lesão ou ameaça a direito.

Essa garantia substantiva é corolário da harmonia e independência dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, arcabouço do estado democrático, amparado em três princípios rígidos: economia, segurança e presteza.

O sujeito passivo poderá sempre ingressar em Juízo para fazer valer e restaurar seus direitos, seja através dos embargos à execução, com efeito suspensivo, do mandado de segurança, da ação de repetição de indébito, ação anulatória de débito fiscal, ação de consignação em pagamento ²⁰.

Essa enumeração é, meramente, exemplificativa.

As alterações ocorridas com o Código de Processo Civil também se refletem na Lei de Execução Fiscal, porque aquele diploma aplica-se, subsidiariamente, à execução fiscal, de sorte que suas modificações em muito contribuirão para atingir o objetivo maior que é o de acelerar e desburocratizar o processo judicial.

²⁰ Cf. nosso Instrumentos de Defesa do Contribuinte, in Suplemento Tributário cit., 31/94, e nos Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, da Editora Revista dos Tribunais, vol. 7, abril - junho de 1994.