



PUC • SP
COGEAE
EDUCAÇÃO CONTINUADA
DESDE 1983



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE
DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

SYLVIA APARECIDA PEREIRA GUTIERREZ

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

São Paulo
2014



SYLVIA APARECIDA PEREIRA GUTIERREZ

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Monografia apresentada à banca examinadora da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE / PUC-SP, como exigência parcial para obtenção do certificado de especialização em Direito Processual Tributário, sob a orientação da Professora Mestre e Doutora Renata Elaine Silva.

São Paulo

2014



Dedico este trabalho aos profissionais da advocacia que lutam incansavelmente pela Justiça.



RESUMO

Um estudo sobre os embargos à execução fiscal, previsto na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Pretende-se com esta narrativa trazer algumas considerações sobre a finalidade dos embargos à execução, sua natureza, pressupostos processuais e efeitos, tudo em consonância com a melhor doutrina e jurisprudência atualizada dos tribunais.

O foco principal desta pesquisa está na defesa do contribuinte através dos embargos à execução, trazendo uma análise sistemática das regras do Código de Processo Civil e da Lei Especial.



ABSTRACT

A study about execution motion, under Law nº 6.830, of September 22, 1980.

This narrative is intended to establish some remarks about the purpose of the execution motion, its nature, procedural assumptions and effects, all in keeping with the best updated doctrine and jurisprudence of the courts.

The main focus of this research focuses on the defense of the taxpayer through the execution motion, bringing a systematic analysis of the rules of the Code of Civil Procedure and the Special Law.



SUMÁRIO

1. Introdução.....	7
2. Conceito de embargos à execução	9
2.1 Natureza jurídica e finalidade.....	9
3. Pressupostos processuais.....	12
4. Da tempestividade.....	15
5. Da garantia do juízo	18
5.1 Segurança do juízo – o controvertido artigo 11 da Lei de Execução Fiscal	21
6. Legitimidade ativa	25
7. Legitimidade passiva	28
8. Das provas	29
9. Temas vedados na discussão em sede de embargos à execução fiscal	31
9.1 Vedação à reconvenção.....	33
9.1.1 Das exceções.....	33
10. A suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça	34
11. Conclusão	43
12. Bibliografia.....	45



1. INTRODUÇÃO

Pretende-se apresentar, em linhas gerais, um estudo sobre os embargos à execução, previstos na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, como *meio de defesa* na cobrança judicial da dívida ativa, tributária ou não, da Fazenda Pública.

A experiência profissional aliada à pesquisa doutrinária em harmonia com o posicionamento atualizado do Superior Tribunal de Justiça foram os instrumentos para a formação deste trabalho.

O advogado que milita no contencioso ao receber um mandado de citação, relativo à cobrança da dívida ativa da Fazenda, se depara com normas “protetivas fazendárias” que buscam a realização da receita pública.

Não obstante as limitações legislativas trazidas na Lei de Execução Fiscal contra o contribuinte, este necessita, e tem o direito constitucional da inafastabilidade do controle jurisdicional (art. 5º, inciso XXXV, da CF/88¹), a fim de ter suas razões pautadas e apreciadas no devido processo legal (art. 5º, inciso LIV e LV, da CF/88²).

Em suma, neste trabalho será abordada a defesa do contribuinte executado, e não do “devedor”, pois este termo nos parece inadequado pela presunção relativa

¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

² (...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.



(*juris tantum*) da dívida ativa em execução; caso contrário, estaria ocorrendo um pré-julgamento do executado, influenciando negativamente a relação paritária das partes.



2. CONCEITO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO

Primeiramente, antes de adentrar a especificidade da norma executiva fiscal, cabe trazer o conceito de embargos.

Embargar e embaraçar são palavras designativas de formas de dificultar o seguimento de alguma atividade ou ato relacionado a algum tipo de procedimento.

O termo “embargos”, de uma maneira geral, sempre teve a conotação de meio defensivo ou impeditivo.

Paralelamente, vale notar que no artigo 736 do Código de Processo Civil³, os embargos são tratados como meio de oposição à execução, já no artigo 827 do Código Civil⁴, aparece como contestação.

Não obstante, os diversos conceitos trazidos na legislação e na doutrina sobre os embargos são, *a priori*, meio de ação contra a cobrança executiva fiscal. Discorre-se com maior profundidade a seguir.

2.1 NATUREZA JURÍDICA E FINALIDADE

Os embargos apresentam-se na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, como meio de discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

³ Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.

⁴ Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.



O processo executivo fiscal é um rito especial que tem por finalidade a satisfação do crédito fazendário, tributário ou não.

Por sua vez, o objetivo dos embargos é desconstituir a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do título executivo, lastreado pela Certidão da Dívida Ativa (CDA), disciplinada no artigo 3º, Parágrafo único, da Lei de Execução Fiscal⁵, e artigo 204, Parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁶.

Oportuno trazer o conceito de inscrição de dívida ativa tecido pela Professora Renata Elaine Silva:

“A inscrição de dívida ativa é o ato pelo qual se controla a legalidade do lançamento tributário ou de crédito tributário constituído pelo particular. É ato preparatório para a propositura da ação de execução fiscal (art. 201 a 204 do CTN), porém não é mero ato preparatório como se sua função se esgotasse na acessoriedade da ação executiva. A função da inscrição é tornar o crédito tributário executável”.

Os embargos previstos na Lei de Execução Fiscal são instrumentos processuais criados para que seja permitido o contraditório e a ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da CF/88) na discussão de questões referentes aos títulos executivos extrajudiciais, onde se encontra a CDA.

A natureza jurídica dos embargos é ponto controvertido na doutrina, o Professor James Marins ensina que a expressão “embargos” comporta, em direito processual, duas acepções distintas:

“(…) uma eminentemente recursal, como no caso de embargos de declaração e infringentes, e outra que se identifica com o conceito de ação acessória. Embora em ambos os casos

⁵ Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

⁶ 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 aproveite.

⁷ SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário**, São Paulo: Noeses, 2013.



haja uma comum nota de oponibilidade de interesse, criação de um obstáculo a ser vencido, a maneira que esse entrave é trazido nos dois casos é distinta⁸”.

E o autor conclui:

“como ação que são, os embargos à execução pressupõem regular exercício do direito de ação, atendendo todos os requisitos para que possa deduzir a ação diante do Estado-Juiz⁹”.

O Professor Cassio Scarpinella Bueno tem outra acepção sobre os embargos:

“A conclusão acerca de serem os embargos verdadeira “ação” depende, antes de tudo, do entendimento prévio do que seja “ação” e do que seja “defesa”. Para aqueles que reputam haver ação em qualquer pedido de tutela jurisdicional formulado pelas partes, mesmo que ao longo do processo, ao Estado-juiz, não há como recusar sejam os embargos exercício do direito de ação. Ação que, de resto, não se confunde com a chamada “ação de execução”, que é aquela exercida em prol da prestação da tutela jurisdicional em seu favor em face do executado”.¹⁰

O Professor Cassio Scarpinella Bueno conclui sobre a natureza jurídica dos embargos à execução:

“O que é realmente importante saber, seja qual for a “sua natureza jurídica”, mesmo depois da Lei nº 11.382/2006, que os ‘embargos à execução’ ainda são a forma pela qual o executado se volta à execução que lhe é promovida pelo exequente. Seja para questionar amplamente o que dá fundamento àquela execução desde o plano material, o título executivo extrajudicial, seja para questionar a formação e a regularidade do próprio ‘processo de execução’, seja, mais pormenorizadamente, para questionar a prática dos atos executivos, são os embargos o mecanismo que a lei reserva para o executado voltar-se contra a pretensão que lhe é dirigida pelo exequente. É a forma pela qual o executado pede para si a tutela jurisdicional que, de acordo com o título executivo, será prestada ao exequente”¹¹.

Assim, conclui-se que os embargos à execução é a forma pela qual o executado se volta contra a execução que lhe é promovida.

⁸ MARTINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**, 6ªed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 833.

⁹ MARTINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**, 6ªed. São Paulo: Dialética, 2012.

¹⁰ BUENO. Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 571.

¹¹ BUENO. Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**, Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 574.



3. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

A Lei de Execução Fiscal prevê os embargos à execução nos artigos 16 e 17¹², descrevendo os momentos para apresentação, as condições e as restrições de sua amplitude. Como qualquer outra demanda inicial, a peça vestibular dos embargos deve preencher os requisitos contidos nos artigos 282 e 283, do Código de Processo Civil¹³.

A qualificação das partes pode ser feita de forma sucinta, não sendo necessária nova qualificação completa, posto que já existe a qualificação das mesmas na petição inicial da execução. Não obstante, indispensável o instrumento de procuração assinado pelo executado ou por quem legalmente o represente, comprovando-se a representação.

12 Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

III - da intimação da penhora.

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

§ 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.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo Único - Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.

13 Art. 282. A petição inicial indicará:

I - o juiz ou tribunal, a que é dirigida;

II - os nomes, prenomes, estado civil, profissão, domicílio e residência do autor e do réu;

III - o fato e os fundamentos jurídicos do pedido;

IV - o pedido, com as suas especificações;

V - o valor da causa;

VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados;

VII - o requerimento para a citação do réu.

Art. 283. A petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação.



Cumprido o dever de apresentar os fatos e fundamentos jurídicos do pedido, o embargante deduz em juízo sua pretensão meritória, sendo o principal pedido a ser formulado a declaração da insubsistência do título. Há outros pedidos, de alcance parcial ou de natureza estritamente processual, que se incidentes no caso concreto, deverão ser deduzidos nos embargos.

Relativamente ao valor da causa, este deve refletir o proveito econômico do embargante, conforme disciplina o inciso I, do artigo 259, do Código de Processo Civil¹⁴.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça¹⁵ já decidiu no caso de embargos à execução em que impugnado o excesso da cobrança, o valor atribuído ao feito deve ter como parâmetro a diferença entre o que é exigido e o que já foi reconhecido pelo devedor, e não à totalidade do título.

Com relação às provas que podem ser produzidas, a lei especial impõe ao embargante o encargo de produzi-las no momento da apresentação dos embargos, bem como (se necessário) apresentar o rol de testemunhas na limitação de três ou, a critério do juiz, o dobro desse limite.

Sobre o assunto, o Professor Hugo de Brito Machado Segundo ensina:

“Não há, em princípio, a opção de juntar documentos ou de depositar o rol de testemunhas em momento posterior, como ocorre na generalidade das ações de conhecimento, de rito ordinário. Essa exigência, porém, há de ser considerada com temperamentos, notadamente à luz das normas constitucionais que consagram a garantia de um devido processo legal substantivo, e à ampla defesa e ao contraditório¹⁶”.

¹⁴ Art. 259. O valor da causa constará sempre da petição inicial e será:

I - na ação de cobrança de dívida, a soma do principal, da pena e dos juros vencidos até a propositura da ação;

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1001725/SP**, 4ª Turma, Relator: Ministro Aldir Passarinho Junior. DJE, 05 ago. 2008.

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.



Como afirmado, o objetivo do embargante é desconstituir a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do título executivo, lastreado pela Certidão da Dívida Ativa, conforme dispõe o artigo 3º, Parágrafo único, da LEF, *in verbis*:

“Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo único – A presunção a que se refere este artigo é reativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”

Cabe juntar-se aos autos ou pleitear-se a produção de provas que comprovem fatos modificativos, suspensivos ou impeditivos capazes de macular a Certidão da Dívida Ativa, demonstrando-se sua irregularidade e desfazendo-se a presunção de certeza.

Frise-se, no que tange as provas, não se deve admitir qualquer restrição pautada no princípio do devido processo legal no processo executivo fiscal. Neste sentido o Autor José Silva Pacheco:

“Se ela é indeclinável no processo de cognição, por mais forte razão o é no de execução, preordenado para entrar na esfera patrimonial do executado, para deles extrair valores à solução judicial do título executivo¹⁷.”

Nota-se que não havendo fundamentação vigente e provas, fatalmente os embargos serão julgados improcedentes.

A impugnação aos embargos opostos será ofertada pela Fazenda no prazo de trinta dias, nos moldes do artigo 17, da Lei de Execução Fiscal, não se aplicando o benefício processual do art. 188, do Código de Processo Civil¹⁸, haja vista prevalecer o prazo da impugnação determinado pela lei específica.

Por fim, o rito dos embargos segue o procedimento ordinário, com as particularidades do rito dos embargos à execução fiscal.

¹⁷ PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000. P. 118.

¹⁸ Art. 188. Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público.



4. DA TEMPESTIVIDADE

Os embargos devem ser opostos pelo executado no prazo de 30 (trinta) dias, estes contados de acordo com os incisos do art. 16, da Lei de Execução Fiscal, *in verbis*:

“Art. 16. O executado oferecerá embargos , no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I – do depósito;

II – da juntada da prova da fiança bancária;

III – da intimação da penhora.”

Quanto à tempestividade atrelada à efetivação do depósito, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o EREsp nº 1.062.537/RJ, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon, pacificou o entendimento de que, não obstante o artigo 16, inciso I, da Lei 6.830/80, dispor que o executado oferecerá embargos no prazo de 30 (trinta) dias, contados do depósito, entendeu a Corte que, efetivado o depósito em garantia pelo devedor, é aconselhável seja o mesmo formalizado, reduzindo-se a termo, para dele tomar conhecimento o juiz e o exequente, iniciando-se o prazo para oposição dos embargos, a contar da data da intimação do termo, passando o executado a ter segurança quanto à aceitação do depósito e a sua formalização.

Do mesmo modo, em se tratando de garantia da execução mediante oferecimento de fiança bancária, nesse sentido, a Quarta Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp nº 621.855/PB, sob relatoria do Ministro Fernando Gonçalves, consignou que o oferecimento de fiança bancária no valor da execução não tem o condão de alterar o marco inicial do prazo para os embargos, portanto, ainda assim, há de ser formalizado o “termo de penhora”, do qual o executado deverá ser intimado, e, partir de então, fluirá o lapso temporal para a sua defesa.



Com relação à hipótese da intimação da penhora, insculpida no inciso III, do artigo 16, da Lei de Execução Fiscal, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática de recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC) no julgamento do REsp 1.112.416/MG, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin pacificou o entendimento de que o termo inicial para a oposição de embargos à execução fiscal é a data da efetiva intimação da penhora, e não a da juntada aos autos do mandado cumprido.

Importante questão surge quando da existência de múltiplas penhoras efetivadas na execução fiscal. Nessa situação, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o tema quando decidiu que o prazo para o devedor embargar a execução fiscal conta-se da primeira penhora válida efetivada, não se reabrindo o prazo quando das posteriores penhoras ou reforços de penhora.

Cabe trazer à baila, o posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça:

“AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - EMBARGOS À EXECUÇÃO – REFORÇO DA PRIMEIRA PENHORA - ABERTURA DE NOVO PRAZO PARA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS - INADMISSIBILIDADE - PRECEDENTES - DECISÃO AGRAVADA MANTIDA - IMPROVIMENTO.

1.- A substituição ou o reforço da primeira penhora não tem o condão de reabrir o prazo para o oferecimento de embargos do devedor, que deve ser computado da juntada do mandado de intimação da constrição inicial;

2.- O agravo não trouxe nenhum argumento novo capaz de modificar o decidido, que se mantém por seus próprios fundamentos.

3.- Agravo Regimental improvido”.

(AgRg no Ag 13796152/MS; Ministro Sidnei Beneti; Terceira Turma; data do julgamento 26/06/2012; DJe 29/06/2012).

Relativamente às situações de execução por carta, o artigo 20, da Lei de Execução Fiscal estabelece que os embargos do executado serão oferecidos no juízo deprecado, que os remeterá ao juízo deprecante, para instrução e julgamento. De tal modo que o Superior Tribunal de Justiça assentou que o prazo para embargar a execução por carta segue a regra do artigo 16, da Lei de Execução Fiscal, por ser lei especial.



Outra questão é atinente à reabertura do prazo para oferecimento de embargos quando ocorrer a substituição, por ato da Fazenda Pública, da Certidão da Dívida Ativa que embasa a execução.

Há casos em que a Fazenda revê, de ofício, o ato administrativo de inscrição em Dívida Ativa, quer por fundamentos formais quer por fundamentos materiais. Ao rever o procedimento administrativo que originou a Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda poderá efetuar alterações nessa certidão, corrigindo vícios existentes e pleiteando, na execução fiscal já ajuizada, a substituição do título executivo, conforme autoriza o artigo 2º, § 8º, da Lei de Execução Fiscal, *in verbis*:

“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.

§8º. Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos”.

Em outros casos, a Fazenda se vê determinada por ordem judicial a realizar alterações na Certidão de Dívida Ativa, onde a referida ordem judicial advém da necessidade de aperfeiçoamento da CDA, por questões de extinção parcial do crédito tributário.

De qualquer forma, a conduta da Fazenda em inovar a própria execução fiscal, traz nova situação fática que permeia o título executivo e que pode servir de fundamento para novas discussões travadas pelo devedor executado. Nessa hipótese, nada mais razoável que se reabrir ao executado o prazo para embargar, seja em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, seja em cumprimento ao princípio da estrita legalidade.



5. DA GARANTIA DO JUÍZO

A princípio, a garantia do juízo é condição para que os embargos sejam admitidos. Sob esta ótica, a Lei de Execução Fiscal disciplina que não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

A lei especial traz em seu artigo 9º¹⁹ a conduta do executado para honrar a satisfação do crédito fazendário em execução. A garantia da dívida deve ser suficiente para a satisfação integral do crédito exequendo. Com este objetivo, o artigo 9º deixa evidente que o valor do depósito, da fiança ou dos bens penhorados deve ser suficiente para pagar o valor da dívida acrescido dos juros, multa de mora e dos encargos indicados na Certidão da Dívida Ativa.

Em comunhão às assertivas acima, o artigo 16, §1º, da Lei de Execuções Fiscais, dispõe que a garantia do juízo se mostra como necessária à admissibilidade dos embargos, podendo-se dizer, então, que os embargos à execução fiscal tem como condição de procedibilidade, a garantia integral da execução, em conformidade com os ditames do artigo 9º, da Lei de Execuções Fiscais.

Interessante notar o sentido oposto do artigo 736, do Código de Processo Civil²⁰, onde o executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos. Diante de tal premissa

19 Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária;

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

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

²⁰ Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.



processual, o novel artigo 736, do Código de Processo Civil teria revogado a Lei de Execuções Fiscais nessa questão?

Na doutrina formaram duas correntes, a primeira entende que o artigo 736, do Código de Processo Civil deve prevalecer, de modo que o executado pode propor embargos independentemente de garantia do juízo, não obstante à época da edição da Lei nº 6.830/80, a regra geral do Código de Processo Civil era a de que os embargos dependiam da garantia do juízo. Se o Código de Processo Civil mudou, a execução fiscal deveria igualmente ter trilhado este caminho.

A segunda corrente, por sua vez, traz que o artigo 736, do Código de Processo Civil não se aplica à execução fiscal, visto que existe normatização especial em vigor, a qual exige a garantia do juízo para os embargos à execução fiscal.

A jurisprudência também, por certo tempo, foi controversa relativamente à aplicabilidade do artigo 736, do Código de Processo Civil, face ao disposto no artigo 16, §1º, da Lei de Execução Fiscal; inclusive a questão foi discutida no Superior Tribunal de Justiça; porém, em 22 de maio de 2013, a 1ª Seção pacificou essa questão no julgamento do REsp nº 1.272.827-PE, sob o rito de Recurso Repetitivo, o qual decidiu que a nova redação do artigo 736, do Código de Processo Civil, dada pela Lei nº 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos – não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja, o artigo 16, §1º da Lei nº 6.830/80, que exige, expressamente, a garantia para apresentação dos embargos à execução fiscal.

Não obstante, as assertivas acima relatadas, há a possibilidade de admissão dos embargos em caso de penhora insuficiente, nesta hipótese, após a penhora, mesmo que seja insuficiente para a total garantia do juízo, abre-se o prazo para os embargos à execução para que não ocorra o fenômeno da preclusão; no entanto, o juiz da causa deverá receber os embargos como tempestivos, mas não deve dar prosseguimento a eles até a integral garantia do juízo.



Neste sentido, é a posição da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, submetido à sistemática do artigo 543-C, do Código de Processo Civil:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. INSUFICIÊNCIA DA PENHORA. ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, em 24.11.2010, Relator Ministro Luiz Fux, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, consolidou entendimento segundo o qual a insuficiência da penhora não impede o recebimento de embargos do devedor na execução fiscal.

2. "A eventual insuficiência da penhora será suprida por posterior reforço, que pode se dar "em qualquer fase do processo" (Lei 6.830/80, art. 15, II), sem prejuízo do regular processamento dos embargos." (REsp 1115414/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2011, DJe 26/05/2011). Agravo regimental improvido".(AgRg no AREsp 261421/AL; Relator Min. Humberto Martins; Segunda Turma; data do julgamento 23/04/2013; DJe 02/05/2013).

É necessária cautela com a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça. O oferecimento de penhora parcial e o processamento dos embargos à execução deve pressupor uma anterior e exaustiva busca de bens que suportassem a execução.

Nota-se que, não seria razoável impedir que um devedor executado, em situação de insolvência plena, apresentasse embargos com a garantia de que dispunha. Com o mesmo raciocínio, para outra situação, não se deveria nunca admitir embargos em uma execução parcialmente garantida se o devedor executado tivesse ou pudesse ter meios para reforçar a garantia do juízo.

Assim, em homenagem ao princípio da proporcionalidade, deve-se levar em consideração as peculiaridades do contribuinte seja de pessoa jurídica ou pessoa física.



5.1. SEGURANÇA DO JUÍZO – O CONTROVERTIDO ARTIGO 11, DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

Como visto anteriormente, a garantia nos embargos à execução fiscal a ser oferecida deve compreender o valor total da execução, incluindo juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão da Dívida Ativa, em consonância com o artigo 9º, da Lei de Execução Fiscal.

O artigo 11, da Lei de Execução Fiscal estabelece a ordem para penhora de bens, *in verbis*:

“Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

- I - dinheiro;
- II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
- III - pedras e metais preciosos;
- IV - imóveis;
- V - navios e aeronaves;
- VI - veículos;
- VII - móveis ou semoventes; e
- VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo”.

O oferecimento de bens à penhora pode ser feito tanto por petição ou por oficial de justiça. Na primeira hipótese, será obedecido o disposto nos artigos 655 a



658 do Código de Processo Civil²¹, podendo a exequente discordar dos bens indicados (art. 15, da LEF). Por sua vez, havendo aceitação da exequente, será

²¹ Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;

II - veículos de via terrestre;

III - bens móveis em geral;

IV - bens imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - ações e quotas de sociedades empresárias;

VII - percentual do faturamento de empresa devedora;

VIII - pedras e metais preciosos;

IX - títulos da dívida pública da União, Estados e Distrito Federal com cotação em mercado;

X - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;

XI - outros direitos.

§ 1º Na execução de crédito com garantia hipotecária, pignoratícia ou anticrética, a penhora recairá, preferencialmente, sobre a coisa dada em garantia; se a coisa pertencer a terceiro garantidor, será também esse intimado da penhora.

§ 2º Recaindo a penhora em bens imóveis, será intimado também o cônjuge do executado.

Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exeqüente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.

§ 1º As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução.

§ 2º Compete ao executado comprovar que as quantias depositadas em conta corrente referem-se à hipótese do inciso IV do caput do art. 649 desta Lei ou que estão revestidas de outra forma de impenhorabilidade.

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

§ 4º Quando se tratar de execução contra partido político, o juiz, a requerimento do exeqüente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, nos termos do que estabelece o caput deste artigo, informações sobre a existência de ativos tão-somente em nome do órgão partidário que tenha contraído a dívida executada ou que tenha dado causa a violação de direito ou ao dano, ao qual cabe exclusivamente a responsabilidade pelos atos praticados, de acordo com o disposto no art. 15-A da Lei no 9.096, de 19 de setembro de 1995.

Art. 655-B. Tratando-se de penhora em bem indivisível, a meação do cônjuge alheio à execução recairá sobre o produto da alienação do bem.

Art. 656. A parte poderá requerer a substituição da penhora:

I - se não obedecer à ordem legal;

II - se não incidir sobre os bens designados em lei, contrato ou ato judicial para o pagamento;

III - se, havendo bens no foro da execução, outros houverem sido penhorados;

IV - se, havendo bens livres, a penhora houver recaído sobre bens já penhorados ou objeto de gravame;

V - se incidir sobre bens de baixa liquidez;

VI - se fracassar a tentativa de alienação judicial do bem; ou

VII - se o devedor não indicar o valor dos bens ou omitir qualquer das indicações a que se referem os incisos I a IV do parágrafo único do art. 668 desta Lei.

§ 1º É dever do executado (art. 600), no prazo fixado pelo juiz, indicar onde se encontram os bens sujeitos à execução, exibir a prova de sua propriedade e, se for o caso, certidão negativa de ônus, bem como abster-se de qualquer atitude que dificulte ou embarace a realização da penhora (art. 14, parágrafo único).



lavrado o termo de penhora. Na segunda hipótese, a indicação é feita diretamente pelo oficial de justiça.

No caso da recusa do bem indicado à penhora, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a Fazenda Pública, de forma fundamentada, pode recusar a nomeação de bens à penhora, quando fundada na inobservância da ordem legal. Tal orientação foi objeto de decisão representativa de controvérsia nos autos do REsp 1.337.790/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 07.10.2013, segundo o qual cumpre ao executado nomear bens à penhora, observada a ordem legal, sendo dele o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastá-la (a ordem) e, para que essa providência seja adotada, mostra-se insuficiente a mera invocação genérica do artigo 620 do Código de Processo Civil.

Relativamente a segurança do juízo via bloqueio *on line*, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de REsp 1.184.765/PA, este representativo de controvérsia, seguindo orientação da Corte Especial do Egrégio Tribunal no julgamento do REsp 1.112.943/MA, julgado em 15/09/2010, da Relatoria da Ministra Nancy Andrighi, firmou o entendimento de que o bloqueio de dinheiro ou aplicações financeiras, na vigência da Lei nº 11.382/2006, que alterou os artigos 655, I e 655-A do Código de Processo Civil, prescinde da comprovação, por parte do exequente, do esgotamento de todas as diligências possíveis para a localização de outros bens, antes do bloqueio *on-line*, porquanto os depósitos e as aplicações em instituições financeiras passaram a ser consideradas bens preferenciais na ordem da penhora, equiparando-se a dinheiro em espécie (artigo 655, I, do CPC).

§ 2º A penhora pode ser substituída por fiança bancária ou seguro garantia judicial, em valor não inferior ao do débito constante da inicial, mais 30% (trinta por cento).

§ 3º O executado somente poderá oferecer bem imóvel em substituição caso o requeira com a expressa anuência do cônjuge.

Art. 657. Ouvida em 3 (três) dias a parte contrária, se os bens inicialmente penhorados (art. 652) forem substituídos por outros, lavrar-se-á o respectivo termo.

Parágrafo único. O juiz decidirá de plano quaisquer questões suscitadas.

Art. 658. Se o devedor não tiver bens no foro da causa, far-se-á a execução por carta, penhorando-se, avaliando-se e alienando-se os bens no foro da situação (art. 747).



A esse respeito interessante a conclusão tecida pela Professora Renata Elaine Silva:

“Por isso, estamos convencida de que a penhora *on-line* nos moldes do que estabelece o Código Tributário Nacional, em seu art. 185-A, é a única forma aceitável e juridicamente possível de se efetivar a constrição de bens de forma eletrônica na cobrança judicial de títulos da Dívida Ativa da Fazenda Pública, sendo que, se não for feita, somente após (a) citação do devedor, (b) o não pagamento, (c) o não oferecimento de bens à penhora, e (d) a não localização de bens penhoráveis, a medida se mostrará ilegal e, por isso, deverá ser combatida²².”

Ademais, faz-se necessário registrar, o fato da inobservância à risca da ordem de vocação estabelecida no artigo 11 da Lei de Execução Fiscal na nomeação de bem à penhora não induz automaticamente a ineficácia da nomeação.

Afinal, como cediço, a ordem legal estabelecida para a nomeação de bens à penhora não tem caráter rígido e inflexível, devendo sua aplicação atender às circunstâncias do caso concreto, à potencialidade de satisfazer o crédito e, sobretudo, à forma menos onerosa para o devedor.

Nesse sentido, já decidiu o próprio Superior Tribunal de Justiça por sua Egrégia Segunda Turma, RMS 47-SP, sob a Relatoria do Ministro Carlos Mário Velloso, *in verbis*:

“A gradação estabelecida para efetivação da penhora (CPC, artigo, 656, I; e Lei nº 6.830/80, artigo 11 tem caráter relativo, já que o seu objetivo é realizar o pagamento do modo mais fácil e célere. Pode ela, pois, ser alterada por força de circunstâncias e tendo em vista as peculiaridades de cada caso concreto e o interesse das partes, presente, ademais, a regra do artigo 620, CPC”.

O dilema coloca-se no plano do confronto entre o disposto no artigo 612 (a execução se realiza no interesse do credor) e o disposto no artigo 620 (que contempla o princípio da menor onerosidade para o devedor), ambos os regramentos do Código de Processo Civil. Ideia básica, a título de exemplificação, é a de que não se pode travestir a penhora *on line* em verdadeiro “confisco *on line*”,

²² SILVA, Renata Elaine. **Meio eletrônico utilizado para garantir a efetividade na cobrança do crédito tributário: penhora *on-line***, São Paulo: Saraiva, 2010.



inviabilizando por completo atividades mercantis, operacionais, financeiras e negociais do executado quando é possível, por outro meio, que não o bloqueio de ativos financeiros úteis e necessários para o desenvolvimento de seus negócios e consecução de seus objetivos sociais, satisfazer o débito executado.

Em suma, a circunstância da execução processar-se em benefício do credor fazendário não neutraliza o princípio segundo o qual a execução deve se processar do modo menos gravoso ao devedor, ou melhor, ao contribuinte.

6. LEGITIMIDADE ATIVA

A legitimidade ativa para oposição dos embargos à execução está inserida na interpretação *contrario sensu* do artigo 4º, da Lei de Execução Fiscal:

“Art. 4º A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I – o devedor;

II – o fiador;

III – o espólio;

IV – a massa;

V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI – os sucessores a qualquer título.”

Destaca-se, que na execução fiscal podem estar presentes os responsáveis pelo pagamento do tributo, como estabelecem os artigos 128 a 138 do Código Tributário Nacional²³, os quais irão figurar no polo passivo da execução, sem que

²³ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.



Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I - em processo de falência;

II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.



sejam tecnicamente devedores, embora possam ser executados mesmo que seus nomes não constem inicialmente da Certidão da Dívida Ativa.

Sobre o tema, a Professora Renata Elaine Silva leciona:

“A prova da responsabilidade do terceiro no pagamento do crédito tributário pode ocorrer no período da constituição do crédito ou somente no período da exigibilidade que pode ser administrativa ou judicial. Na fase judicial a responsabilidade é transferida durante o curso da ação executiva fiscal, casos em que a autoridade administrativa reúne provas suficientes para que este terceiro possa responder de forma subsidiária ou pessoalmente pelos créditos tributários²⁴.”

A figura do terceiro responsável também foi tratada pelo Professor James Marins:

“Há de se reconhecer que a legitimidade é conceito processual que se funda no interesse de agir, que certamente possui o terceiro responsável. A possibilidade de ver sua esfera

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

²⁴ SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário**, São Paulo: Noeses, 2013.



jurídica lesada já confere capacidade ao terceiro responsável por embargos , consagrando o direito de ação constitucionalmente previsto.²⁵”

Assim, considera-se razoável reconhecer a legitimidade ativa do terceiro responsável para opor embargos à execução.

7. LEGITIMIDADE PASSIVA

A legitimidade passiva para impugnar os embargos à execução está atrelada à Fazenda no que tange a cobrança da Dívida Ativa da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, conforme prevê o artigo 1º, da LEF, *in verbis*:

“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”.

Desta feita, não há dúvida sobre a legitimidade passiva para impugnar os embargos, pois tal determinação decorre da interpretação dos contornos da lei especial.

Encontram-se fora do alcance da Lei de Execuções Fiscais, as empresas de economia mista e as empresas públicas, pois estas possuem personalidade de Direito Privado.

Cumprе observar que é desnecessária a intervenção do Ministério Público nos autos do processo executivo fiscal, conforme dispõe o enunciado da Súmula 189 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

“É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais”.

²⁵ MARTINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**, 7ªed. São Paulo: Dialética, 2012.p. 865.



8. DAS PROVAS

No que tange à produção de provas, as admitidas em direito podem ser empregadas nos embargos, dentre elas, prova documental, depoimento pessoal, prova testemunhal e prova pericial, conforme artigo 16, §2º, da Lei de Execuções Fiscais:

“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”.

Nota-se, que o legislador permite o entendimento de que é possível a discussão sobre quaisquer argumentos relativos ao débito em execução.

A prova, como ensina o Autor Antônio Carlos e Silva, há de ser inequívoca:

“(...) escoreita, desembaraçada, livre de qualquer dúvida, capaz de suscitar no convencimento do magistrado um conhecimento total da causa²⁶”.

Cumprido destacar que, as provas poderão ser quanto à existência das causas suspensivas ou extintivas do crédito tributário, disciplinadas nos artigos 151 e 156 do Código Tributário Nacional.

Nota-se que apesar da ampla fundamentação de legalidade (art. 204, Parágrafo único, do CTN²⁷) que reveste a Certidão da Dívida Ativa, ela não é

²⁶ COSTA e SILVA, Antonio Carlos. **Teoria e prática do processo executivo fiscal**, 2ªed., Rio de Janeiro, 1995.

²⁷ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.



absoluta. Desta feita, se foi ajuizada uma execução fiscal relativa a crédito tributário suspenso por liminar em mandado de segurança, recurso administrativo ou parcelamento (hipóteses previstas no art. 151, incisos IV, III e VI, do CTN), por exemplo, a execução fiscal não deverá ter prosseguimento.

Ademais quando ocorrer causas de extinção do crédito tributário, como as provas que reconhecem o pagamento, a decadência e a prescrição (hipóteses previstas art. 156, incisos I e V, do CTN), dentre outros exemplos, a execução deverá ser extinta.

Outra questão interessante sobre provas está no fato do magistrado conhecer bem a extensão do objeto do litígio, ou seja, se inteirar do conteúdo do processo administrativo que deu origem à Certidão da Dívida Ativa. Usualmente, estes autos não vão ao juízo, ficando na repartição competente; mas deles podem ser extraídas peças a requerimento do contribuinte ou da Fazenda Pública ou mesmo requerer que sejam juntadas ao processo.

Todavia, não se pode considerar como regra que a Fazenda embargada junte aos autos cópia do procedimento administrativo, tendo em vista que o ônus probatório incube ao autor da demanda, *in casu*, o embargante, conforme dispõe o artigo 333, do Código de Processo Civil²⁸.

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 aproveite

²⁸ Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.



9. TEMAS VEDADOS PARA DISCUSSÃO EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

As matérias vedadas em sede de embargos à execução estão inseridas no §3º, do artigo 16, da Lei de Execução Fiscal, *in verbis*:

“Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

(...)

§3º. Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as execuções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”.

A reconvenção está disponível à parte ré (art. 315, do CPC), logo, a vedação que o dispositivo menciona é dirigida à Fazenda. Portanto, pela leitura atenta do artigo, vê-se que a limitação de matérias nos embargos refere-se tão somente à compensação, já que a reconvenção e as exceções são instrumentos processuais.

Assim, a vedação acerca da compensação, o dispositivo inibe que o embargante traga como mérito dos embargos o argumento de compensação. Pode-se perguntar se a vedação é referente à alegação de uma compensação pretérita ou se é referente ao pedido de compensação nos próprios autos dos embargos. Por anos, a resposta para tal indagação foi a de que a literalidade do dispositivo trazia a amarga conclusão de que quaisquer alegações relativas à compensação ficariam de fora dos embargos à execução.

Nota-se que a Lei de Execução foi editada em 1980 e, naquela época, não havia vasta legislação, como hoje existe, sobre compensação de créditos fiscais com os entes públicos fazendários.

A par da situação, o Professor Hugo de Brito Segundo ensina:



“não nos parece haver amparo jurídico, nem moral, para que o ente público reconhecidamente devedor, postergue o adimplemento de suas dívidas, e, paralelamente, exija coercitivamente os valores que esse mesmo credor lhe deve”²⁹.

Na verdade, interpretando-se sistematicamente a vedação do artigo 16, §3º, da Lei de Execução Fiscal com o Código Tributário, sempre se pode afirmar que as compensações efetivadas pelo devedor antes da inscrição em Dívida Ativa poderiam, sim, ser alegadas nos embargos à execução, vez que esse tipo de argumentação refere-se diretamente à liquidez e certeza do título, sendo tais ausências uma das formas de extinção do crédito tributário.

Atualmente, os entes da federação já possuem leis que tratam da compensação administrativa de créditos fiscais e a alegação, em embargos, de uma compensação já efetivada pelo devedor deve ser aceita.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça admite a possibilidade quanto a alegação de compensação tributária em sede de embargos:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE ADMITIDA SOMENTE PARA AS COMPENSAÇÕES PRETÉRITAS JÁ RECONHECIDAS ADMINISTRATIVAMENTE OU JUDICIALMENTE.

1. O art. 16, §3º, da LEF deve ser lido com tempero. O que não é permitido é, em defesa na execução fiscal, o executado apresentar créditos que possui (indébitos tributários, créditos presumidos ou premiais ou outros créditos contra o ente público exequente tais como: precatórios a receber e ações diversas ajuizadas) a fim de abater os créditos tributários em execução. No entanto, nada impede que alegue a existência de compensações efetivamente já realizadas, efetivadas e reconhecidas, em processo administrativo ou judicial, com os créditos que são objeto da CDA, e que, por esse motivo, não poderiam ali estar (compensações tributárias pretéritas). Hipótese em que o crédito tributário veiculado na CDA foi incorretamente inscrito” (REsp. n. 1.252.333-PE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28.6.2011).

2. Caso em que a empresa se defendeu em sede de embargos à execução fiscal não alegando compensação prévia mas pleiteando a realização da compensação dentro dos próprios embargos, o que é vedado pelo art. 16, §2º, da LEF. Precedentes: REsp. n. 1.252.333-PE, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28.6.2011; e AgRg no REsp. n. 1085914 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.05.2010.

3. Recurso especial provido”.

(REsp 1305881/PR; Relator Ministro Mauro Campbell Marques; 2ª Turma; data do julgamento 07/08/2012; DJe 14/08/2012).

²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 327.



Como visto, acertadamente decidiu o Superior Tribunal de Justiça sobre a possibilidade de arguir em sede de embargos à execução, a compensação como forma extinção do crédito tributário sendo este um procedimento realizado no passado e já reconhecido administrativamente ou judicialmente.

9.1 VEDAÇÃO À RECONVENÇÃO

A reconvenção merece análise em consonância à natureza dos embargos à execução, este visa desconstituir o título, e não se trata de uma contestação, não seria lógico que se viabilizasse um pedido reconvenicional além do pedido principal dos embargos, que é a invalidade do título executivo.

Novamente se recorre aos ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado Segundo:

“No âmbito dos embargos, portanto, só se pode discutir a existência a validade e a exigibilidade do crédito executado, e não outras questões que possam existir entre o executado e a exequente³⁰”.

Em suma, o embargante não pode apresentar reconvenção.

9.1.1 DAS EXCEÇÕES

As exceções de suspeição, incompetência e impedimento serão normalmente arguidas e processadas em conformidade com o Código de Processo Civil, mas opostas no prazo dos embargos à execução fiscal.

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 332.



Esse assunto também foi objeto de decisão no Superior Tribunal de Justiça, ao entender o artigo 16 da Lei 6.830/80 estabelece que o executado oferecerá embargos no prazo máximo de 30 dias, nos quais o embargante deverá alegar toda a matéria de defesa, inclusive as exceções. O prazo para a alegação das exceções é, portanto, de 30 (trinta) dias³¹”.

10. A SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL PELA OPOSIÇÃO DE EMBARGOS E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Grandes indagações surgiram sobre a suspensão da execução com a edição da Lei nº 11.382/2006 que, ao reformar o Código de Processo Civil no tocante ao processo de execução, promoveu profundas alterações no tratamento dos embargos à execução fiscal.

Na redação original, o artigo 737 do Código de Processo Civil prescrevia a inadmissibilidade dos embargos do devedor antes de garantido o juízo.

Com a edição da Lei nº 11.382/2006, o artigo 736, do Código de Processo Civil passou a prever:

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

Em contrapartida, os embargos deixaram de ter efeitos suspensivos automáticos, conforme previsão do artigo 739-A, §1º ao 4º do Código de Processo Civil.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1256823/PE**, 2ª Turma, Relator: Ministro Humberto Martins. DJE, 25 ago. 2011.



Cumprе destacar o §1º, do artigo 739-A, do Código de Processo Civil, cuja redação prescreve, como regra geral, a não atribuição de efeito suspensivo à execução com a oposição dos embargos, *in verbis*:

“Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

§1º. O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.”

Nota-se que o dispositivo traz 04 (quatro) requisitos para a concessão do efeito suspensivo:

- 1) o requerimento da embargante;
- 2) a existência de garantia do Juízo;
- 3) a relevância dos argumentos (*fumus boni juris*); e
- 4) a possibilidade de infligir (ao devedor) grave dano de difícil ou incerta reparação (*periculum in mora*).

Diante dos requisitos apresentados, observa-se que o magistrado apenas poderia atribuir efeito suspensivo aos embargos se esse fosse requerido pelo embargante, tal condição encontra-se em contradição com o poder geral de cautela, onde o magistrado (de ofício) pode conceder medida acautelatória no sentido de suspender o curso da execução.

Desta feita, com o advento do artigo 739-A e parágrafos do Código de Processo Civil, parte da doutrina e representantes das Fazendas Públicas passaram a defender a aplicação do dispositivo do Código de Processo Civil ao rito dos embargos à execução fiscal, e outra parte de doutrinadores a defender a aplicação sistêmica da Lei de Execução Fiscal, por se tratar de norma especial.



O argumento dos que defendem a aplicação do artigo 739-A, do Código de Processo Civil, se baseia no ditame do artigo 1º, da Lei de Execução Fiscal, cuja determinação é no sentido de que a execução fiscal se rege, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. Assim, não havendo regra específica acerca dos efeitos dos embargos à execução fiscal, a norma aplicável seria aquela prevista no diploma processual, que dispõe a não concessão automática de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal.

Nessa ordem de ideias, a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.382/2006 alcançaria, também, as execuções fiscais, afirma a corrente da não suspensão da execução fiscal pela mera oposição de embargos.

A respeito do tema, o Doutrinador e Juiz Federal Leandro Paulsen ensina:

“Efeitos do oferecimento dos embargos. Não há mais efeito automático de suspensão da execução. A teor das modificações instituídas pela Lei nº 11.382/2006, os embargos do executado deixaram de ter efeito suspensivo, à exceção de atribuição expressa nesse sentido, desde que a execução já esteja garantida, que sejam relevantes os fundamentos alegados e o prosseguimento da execução possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação³²”.

Não obstante, o posicionamento do Ilustre Magistrado e aos que compartilham desse entendimento, outra corrente doutrinaria entende que de fato embora não se identifique na Lei de Execução Fiscal uma norma expressa sobre a atribuição de efeito suspensivo aos embargos, o exame atento da norma comporta o entendimento de que tal efeito provém de mera oposição dos embargos.

Da análise dos artigos 18, 19, 24, incisos I e 32 e §2º, todos da Lei de Execução Fiscal, extrai-se que os procedimentos tendentes à satisfação do credor só se realizarão caso os embargos não tenham sido oferecidos ou após o seu

³² PAULSEN, Leandro *et al.* **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**, 7ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 388.



julgamento. Sob este raciocínio, nenhum ato que vise à satisfação do crédito se realizaria enquanto não julgados os embargos. Nota-se:

“Art. 18. Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.

Art. 19. Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.

(...)

Art. 24. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

(...)

Art. 32. Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

(...)

§ 2º. Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente”.

Os artigos acima transcritos, demonstram que o julgamento dos embargos é condição para a resolução da procedência ou não da execução. Em interpretação *contrario sensu*, depreende-se que a oposição dos embargos é suficiente para decretar o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal.

Nesse sentido, cabe a lição de Cleucio Santo Nunes:

“(...) a interpretação sistemática do art. 206 do CTN com a Lei de Execução Fiscal, especialmente o art. 9º, que trata da garantia do juízo da execução, leva à conclusão indubitável de que os embargos do executado permanecem com o poder de suspender a execução do crédito tributário. (...) Caso pudesse ser aplicado o art. 739-A do CPC na



execução fiscal, ter-se-ia que sustentar, por coerência, que o executado estaria liberado do ônus de garantir a execução para embargar³³.”

O Professor Renato Lopes Becho esclarece com propriedade:

“O recebimento dos embargos à execução fiscal sem suspensão da execução fragiliza o princípio do devido processo legal, sendo passível de discussão à luz da Constituição Federal. Contudo, mais do que o aspecto processual, a interpretação compatível com a teoria geral do Direito Tributário precisa levar em conta a vedação constitucional à tributação com efeito de confisco”³⁴.

Conclui-se, para esta corrente de doutrinadores, que adotar o artigo 739-A, do Código de Processo Civil nas execuções fiscais denota intensa modificação à lei especial, a implicar tão somente danos ao executado, à segurança jurídica e a contradizer outros artigos que, implicitamente, determinam a suspensão da demanda executiva fiscal pela oposição dos embargos do devedor.

Nunca se deve esquecer os ensinamentos do saudoso Professor Geraldo Ataliba:

“(...) o Direito é, por excelência, instrumento da segurança jurídica; é o que assegura ao governante e governados seus direitos e deveres recíprocos, tornando viável a vida social. E haverá mais segurança jurídica onde exista uma rigorosa delimitação das esferas jurídicas e sobretudo quando ocorra no Direito Público.”³⁵

O impasse existente entre as duas posições descritas acima foi levado ao Superior Tribunal de Justiça.

A primeira manifestação da E. Corte sobre a tese veio, em outubro de 2007, no corpo da decisão do Agravo Regimental na Medida Cautelar nº 13.249/SP, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS CUMULATIVOS INDISPENSÁVEIS: RELEVÂNCIA DAS

³³ NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 505.

³⁴ BECHO, Renato Lopes. **Recebimento de embargos à execução fiscal pela ótica do direito tributário**, n. 196. São Paulo: Dialética, 2012. p. 136.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, São Paulo: RT, 1985.



ALEGAÇÕES E RISCO IMINENTE DE DANO IRREPARÁVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE. ARRENDAMENTO MERCANTIL.

1. A matéria trazida no recurso especial foi decidida no acórdão recorrido por fundamentos de natureza constitucional, não se configurando, por isso mesmo, a verossimilhança do direito alegado.

2. No atual quadro normativo, a execução fiscal supõe prévia formação do título executivo, mediante procedimento administrativo em que se assegura o contraditório, no âmbito do qual se promove a constituição do crédito tributário e a inscrição em dívida ativa.

Ademais, a própria execução fiscal comporta embargos do devedor com efeito suspensivo, se for o caso (CPC, art. 739-A, § 1º). Há ainda, na legislação, à disposição do contribuinte, instrumentos específicos

para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nomeadamente o do depósito do valor questionado (CTN, art. 151, inc. II). Tudo isso evidencia a inexistência de risco iminente de dano irreparável a justificar a excepcional medida aqui requerida.

3. Agravo regimental a que se nega provimento". (*destacou-se*)

(AgRg na Medida Cautelar nº 13.249-SP; Ministro teori Albino Zavascki; data do julgamento: 09/10/2007; DJ: 25/10/2007).

Nesta decisão, verifica-se que a execução fiscal comportaria embargos do devedor com atribuição de efeito suspensivo, com referência legislativa ao art. 739-A, §1º, do Código de Processo Civil.

Nos anos seguintes, inúmeros acórdãos foram relatados no Superior Tribunal de Justiça, pacificando temporariamente a questão, tanto pela Primeira quanto pela Segunda Turmas.

Seguiu-se, pois, o fundamento extraído do artigo 1º, da Lei de Execução Fiscal, atraindo a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, ante a inexistência de regra específica na Lei nº 6.830/80.

No entanto, o entendimento descrito acima, que parecia consolidado nas duas turmas de Direito Público, tornou-se controvertido, a partir de julgados em que se firmou a orientação contrária, isto é, no sentido da não aplicação do art. 739-A, com a consequente suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos do devedor.

O primeiro precedente nesse sentido, foi o REsp nº 1.178.883/MG, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, publicado em outubro de 2011, *in verbis*:



“PROCESSUAL CIVIL. EFEITO SUSPENSIVO A EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 739-A DO CPC.

1. O art. 739-A do CPC, que nega aos embargos de devedor, como regra, o efeito suspensivo, não é aplicável às execuções fiscais. Em primeiro lugar, porque há disposições expressas reconhecendo, ainda que indiretamente, o efeito suspensivo aos embargos nessas execuções (arts. 19 e 24 da Lei 6.380/80 e art. 53, § 4º da Lei 8.212/91). E, em segundo lugar, porque, a mesma Lei 11.362/06 – que acrescentou o art. 739-A ao CPC (retirando dos embargos, em regra, o efeito suspensivo automático) –, também alterou o art. 736 do Código, para retirar desses embargos a exigência da prévia garantia de juízo. O legislador, evidentemente, associou uma situação à outra, associação que se deu também no § 1º do art. 739-A: a outorga de efeito suspensivo supõe, entre outros requisitos, “que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes”. Ora, ao contrário do que ocorre no CPC, no regime da execução fiscal, persiste a norma segundo a qual “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução” por depósito, fiança ou penhora (art. 16, § 1º da Lei 6.830/80).

2. Recurso especial improvido. (*destacou-se*)

(REsp nº 1.178.883/MG; Ministro Teori Albino Zavascki; data do julgamento 20/10/11; DJe 25/10/2011).

Anos depois, houve a consolidação das posições, e a fim de uniformizar a questão e trazer a segurança jurídica aos contribuintes, a Primeira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça, em 22 de maio de 2013, pacificou a matéria no julgamento do REsp nº 1.272.827/PE, submetido ao regime do artigo 543-C, do Código Processual e da Resolução Superior Tribunal de Justiça nº 08/2008, adotando que as normas do Código Processual não se aplicam à execução fiscal no ponto em que dispensa a garantia para o oferecimento de embargos. No entanto, são aplicáveis à execução fiscal as disposições do Código de Processo Civil que exigem, para a concessão de efeito suspensivo aos embargos do devedor, além da prestação da garantia, a presença de fundamentação jurídica relevante e do risco de dano irreparável, segue ementa:

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

1. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da Lei n. 8.953, de 13, de dezembro de 1994, que promoveu a reforma do Processo de Execução do Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - CPC/73), nele incluindo o §1º do art. 739, e o inciso I do art. 791.



2. Antes dessa reforma, e inclusive na vigência do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional, e do Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei n. 1.608/39), nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, somente admitindo-os excepcionalmente. Em razão disso, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada Lei n. 8.953/94, conforme o evidencia sua Exposição de Motivos - Mensagem n. 237, de 7 de maio de 1993, DOU de 12.04.1994, Seção II, p. 1696.

3. Sendo assim, resta evidente o equívoco da premissa de que a LEF e a Lei n. 8.212/91 adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/73, com o advento da Lei n. 8.953/94, fazendo tábula rasa da história legislativa.

4. Desta feita, à luz de uma interpretação histórica e dos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil de 1973, mormente a eficácia material do feito executivo a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais, é ilógico concluir que a Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais - LEF e o art. 53, §4º da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, foram em algum momento ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isto porque quanto ao regime dos embargos do devedor invocavam - com derrogações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público - a aplicação subsidiária do disposto no CPC/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias.

5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, §4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido a alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma: AgRg no Ag 1381229 /PR, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15.12.2011; AgRg no REsp 1.225.406 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 15.02.2011; AgRg no REsp 1.150.534 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16.11.2010; AgRg no Ag 1.337.891 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16.11.2010; AgRg no REsp 1.103.465 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 07.05.2009. Pela Segunda Turma: AgRg nos EDcl no Ag n. 1.389.866/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 21.9.2011; REsp, n. 1.195.977/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/08/2010; AgRg no Ag n. 1.180.395/AL, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 26.2.2010; REsp, n. 1.127.353/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 20.11.2009; REsp, 1.024.128/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008.

8. Superada a linha jurisprudencial em sentido contrário inaugurada pelo REsp. n. 1.178.883 - MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 20.10.2011 e seguida pelo AgRg no REsp 1.283.416 / AL, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 02.02.2012; e pelo REsp 1.291.923 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 01.12.2011.



9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008”.
(REsp nº 1.272.827/PE; Ministro Mauro Campbell Marques; data do julgamento: 22/05/2013; DJe: 31/05/2013).

Como visto, o Superior Tribunal de Justiça decide pela aplicabilidade do artigo 739-A, §1º do Código de Processo Civil às execuções fiscais.

Desta feita, verifica-se que a jurisprudência atual propõe ao embargante que uma vez garantido o juízo, este deverá pleitear a suspensão da execução com objetivo de demonstrar a relevância de seus argumentos (*fumus boni juris*) e a possibilidade de infligir grave dano de difícil ou incerta reparação ao embargante (*periculum in mora*).



11. CONCLUSÃO

O estudo buscou demonstrar que reduzir os embargos a execução a simples *meio de defesa* seria reduzir seu alcance a meras digressões que poderiam ser tratadas dentro da própria execução fiscal, como se se tratasse de simples petição sem aparo processual.

Apesar da controvérsia doutrinária, apresenta-se mais adequado o termo ação, pois nos embargos à execução, o contribuinte executado pode discutir quaisquer fatos, anteriores ou não à formação do crédito, passíveis de modificar, suspender ou extinguir o crédito (tributário ou não) em execução.

Interessante também a questão da segurança do juízo, no que tange ao bloqueio *on-line*, instituto processual este que deve ser aplicado com a máxima cautela (princípio da razoabilidade) pelos magistrados, pois, em certos casos, tal ato poderá ser caracterizado abusivo, um verdadeiro confisco *on-line*, e certamente não foi esse o pressuposto que o legislador teve ao instituir essa modalidade de garantia.

Outra tema de expressão abordado neste trabalho, encontra-se nos efeitos da interposição dos embargos, notadamente após a edição da Lei nº 11.382/2006; situação processual que gerou debates na doutrina e jurisprudência.

Esses efeitos apresentam-se mais apropriados à posição pelo recebimento dos embargos com a suspensão do processo executivo principal; homenageando-se, assim, aos princípios constitucionais do devido processo legal, da legalidade (art. 18 e 19 da Lei de Execução Fiscal), da segurança jurídica e da vedação à tributação com efeito de confisco.

Em suma, patrocinar o contribuinte em ação executiva fiscal é um grande desafio ao advogado que milita no contencioso, posto que a legislação e mesmo a



formação jurisprudencial tendem a sobrepor os interesses do Estado frente aos dos apenas presumidos devedores.



12. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, São Paulo: RT, 1985.

BECHO, Renato Lopes. **Recebimento de embargos à execução fiscal pela ótica do direito tributário**, n. 196. São Paulo: Dialética, 2012.

BUENO. Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA e SILVA, Antonio Carlos. **Teoria e prática do processo executivo fiscal**, 2ªed., Rio de Janeiro, 1995.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**, 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso de direito processual tributário**, São Paulo: Dialética, 2010. p. 505.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

PAULSEN, Leandro *et al.* **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**, 7ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.



SILVA, Renata Elaine. **Curso de decadência e de prescrição no direito tributário**, São Paulo: Noeses, 2013.

SILVA, Renata Elaine *et al.* **Meio eletrônico utilizado para garantir a efetividade na cobrança do crédito tributário: penhora *on-line***, Direito Tributário Eletrônico. São Paulo: Saraiva, 2010.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**, 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.