

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Fernanda Maria Martins Santos

**O RECEBIMENTO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO NO EFEITO
SUSPENSIVO APÓS O ADVENTO DA LEI Nº 11.382/2006**

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Fernanda Maria Martins Santos

**O RECEBIMENTO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO NO EFEITO
SUSPENSIVO APÓS O ADVENTO DA LEI Nº 11.382/2006**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como em cumprimento à exigência para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Professora Doutora Daniela de Andrade Braghetta.

SÃO PAULO

2014

Dedico este trabalho acadêmico aos meus pais, que me deram a oportunidade de chegar a esse momento da minha vida acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, JOAQUIM ROBERTO e BRUNA MARIA, por terem me ensinado que, não obstante todas as adversidades que a vida nos faz vivenciar, a formação, tanto pessoal quanto profissional, deve ser um dos pilares para ao alcance à completude.

A todos aqueles que passaram pela minha vida acadêmica e profissional e acrescentaram à minha formação.

À minha orientadora professora Doutora DANIELA DE ANDRADE BRAGHETTA, um espelho acadêmico a ser seguido, com quem tive o prazer de aprender mais sobre o Processo Tributário.

Às minhas amigas de São Paulo, as quais considero minha família por opção e com os quais tive o prazer de dividir experiências que transcende à norma positiva: FERNANDA MARQUES e LÍVIA SPIGIORIN FERNANDES.

Aos professores do Curso de Especialização, DANIELE SOUTO RODRIGUES, JONATHAN BARROS VITA e IRIS VANIA SANTOS ROSA, pelas preciosas lições.

**O recebimento dos embargos à execução no efeito suspensivo após o advento da Lei
11.382/2006**

Fernanda Maria Martins Santos

RESUMO: O presente trabalho tem como escopo a análise das alterações promovidas no Código de Processo Civil às execuções de títulos extrajudiciais, notadamente no que respeita aos efeitos dos embargos à execução.

Com efeito, a Lei nº 11.382/2006, que alterou significativamente o Código de Processo Civil, especialmente no que tange à disciplina da execução cível por título extrajudicial, trouxe como novidade condição para que os embargos à execução fiscal, disciplinados pela Lei nº 8.630/1993, sejam recebidos com efeito suspensivo, impondo o preenchimento dos requisitos da presença do *fumus boni iuris*, *periculum in mora* e garantia do juízo, nos termos em que prescreve o novo artigo 739-A e seu parágrafo primeiro.

Tendo em vista que a polêmica traz como um de seus núcleos a interpretação dada à Lei nº 11.382/2006 em contraposição à Lei nº 8.630/1993, começamos esse trabalho científico estabelecendo a noção de sistema jurídico como um todo, bem como a conceituação das antinomias inerentes ao referido sistema, para chegar aos modos de solução para tais conflitos.

Após essa prévia conceituação, abordamos o processo tributário como um todo, definindo seus princípios fundamentais, inerentes à sua correta aplicação, para, assim, cuidarmos da análise da sistemática dos embargos à execução.

Por fim, cuidamos da polêmica específica sobre o recebimento dos embargos à execução com efeito suspensivo após o advento da Lei nº 11.382/2006, analisando as mais recentes posições doutrinárias e jurisprudências sobre a questão, o que nos levará a adotar uma posição fundamentada sobre o tema.

PALAVRAS-CHAVE: Execução fiscal – Princípios norteadores do processo tributário - Embargos à Execução Fiscal - Efeito suspensivo.

**The receipt of the motion to stay execution on suspensive effect after the enactment of
Law 11,382/2006**

Fernanda Maria Martins Santos

ABSTRACT: The current work has as object the analysis of the changes introduced by the Code of Civil Procedure for the out-of-court executions bonds, notably regarding to the effects of the motions to stay execution.

Indeed, Law No. 11,382/2006, which significantly changed the Code of Civil Procedure, especially in regard to the discipline of out-of-court executions bonds, brought as new condition for the motions to stay execution, disciplined by Law No. 8630/1993, to be received with suspensive effects, imposing the fulfillment of the requirements for the presence of the “under color of right”, “ineffectiveness resulting from possible delay” and guarantee under which prescribes the new artigo 739-A and its first paragraph.

Given that the controversy has as one of its core the interpretation given to Law No. 11,382/2006 as opposed to Law No. 8630/1993, we have started this scientific work establishing the notion of a legal system as a whole as well as the conceptualization of antinomies inherent in the system, to get the ways of resolving such conflicts.

After this preliminary conceptualization, we will address the tax procedure as a whole, defining the fundamental principles inherent in its correct application to thereby to take care of the systematic analysis of the motion to stay execution.

Finally, we will take care of the specific controversy over the motion to stay execution with suspensive effect after the enactment of Law No. 11,382/2006, reviewing the most recent case law and doctrinal positions on the issue, which will lead us to adopt a reasoned position on the theme.

KEYWORDS: Court claim for taxes - Guiding principles of the tax procedure - Motion to stay execution - Suspensive effect.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO..... | 7 |
| 1 O SISTEMA JURÍDICO, SUA FORMAÇÃO E INTEGRAÇÃO..... | 9 |
| 1.1 Conceito de Sistema | 9 |
| 1.2 Antinomia Jurídica..... | 10 |
| 1.2.1 Apresentação das antinomias | 10 |
| 1.2.2 Classificação das antinomias | 11 |
| 1.2.3 Solução das antinomias | 12 |
| 2 O PROCESSO TRIBUTÁRIO | 14 |
| 2.1 Noções gerais..... | 14 |
| 2.2 Execução Fiscal | 14 |
| 2.3 Os meios de defesa do executado | 15 |
| 2.3.1 Exceção de pré-executividade | 15 |
| 2.3.2 Embargos à execução fiscal..... | 17 |
| 2.4 Princípios constitucionais aplicáveis ao processo tributário | 18 |
| 2.4.1 Princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa..... | 19 |
| 2.4.2 Princípio da isonomia..... | 21 |
| 2.4.3 Princípio da proporcionalidade | 22 |
| 3 A POLÊMICA QUANTO À (IN)APLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO..... | 23 |
| 3.1 Alterações promovidas pela Lei nº 11.382/2006..... | 23 |
| 3.2 A doutrina e a jurisprudência que defendem a ausência de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal | 24 |
| 3.3 Inaplicabilidade do Artigo 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais | 30 |
| 3.3.1 Da análise dos requisitos justificadores para o recebimento dos embargos à execução no efeito suspensivo | 30 |
| 3.3.2 Da interpretação e integração do artigo 739-A do Código de Processo Civil..... | 31 |
| 3.3.3 Da diferenciada formação do título executivo embasador da cobrança tributária via execução fiscal..... | 37 |
| 3.4 A Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil..... | 39 |
| CONCLUSÃO..... | 40 |
| BIBLIOGRAFIA | 42 |

INTRODUÇÃO

Diante das inovações trazidas pela Lei nº 11.382/2006, que introduziu mudanças no Código de Processo Civil, algumas questões têm gerado polêmica e, conseqüentemente, discussões acerca de sua aplicabilidade.

O presente trabalho tem como objeto, pois, a discussão, nascida de tais inovações, sobre o recebimento dos embargos no efeito suspensivo, diante da redação do artigo 739-A, § 1º do Código de Processo Civil.

A celeuma encontrou objeto em algumas posições, tanto doutrinárias quanto jurisprudenciais, que defendem que, diante da lacuna da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais) em dispor de forma clara e assertiva sobre a questão, sugerem que, pela aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, os embargos à execução só podem, excepcionalmente, ser recebidos com efeito suspensivo da execução, quando preenchidos os requisitos elencados no § 1º do referido artigo 739-A do Código de Processo Civil.

Infere-se do núcleo da mencionada discussão que seu cerne encontra-se justamente na aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais, cuja análise invoca noções de Teoria Geral do Direito, no que concerne especificamente sobre a resolução das antinomias do ordenamento jurídico pátrio.

Assim, partimos, no presente trabalho, de uma análise das formas de resolução das antinomias de nosso ordenamento jurídico, chegando aos modos de interpretação sugeridos para a realização de uma hermenêutica precisa.

Posteriormente, delineamos o processo tributário, trazendo os conceitos de seus principais princípios norteadores, os quais, sem dúvida, devem orientar a aplicação tanto da regra de direito material quanto da regra de direito processual.

Destarte, munidos dos conceitos básicos que nos capacitem a fazer uma análise da questão, discutimos as posições doutrinárias e jurisprudenciais que sugerem a resolução da celeuma, sob pontos de vistas distintos, senão opostos.

Analisadas, assim, as especificidades da questão posta à discussão, concluímos, de forma fundamentada, pela inaplicabilidade do artigo 739-A às execuções fiscais, seja por

respeito aos princípios constitucionais norteadores do processo tributário, seja pela aplicação da norma especial anterior em detrimento da norma geral posterior, esperando contribuir, senão para a pacificação da controvérsia, para um melhor embasamento do debate posto.

1 O SISTEMA JURÍDICO, SUA FORMAÇÃO E INTEGRAÇÃO

1.1 Conceito de Sistema

O sistema, em seu significado genérico (não jurídico), nada mais é do que o conjunto de elementos relacionados e encadeados entre si, formando um arcabouço delineado pelas relações estabelecidas entre as diversas normas que o compõem.

Nos irretocáveis dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho¹:

“Suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia.”

Assim é que o sistema normativo se forma justamente da composição hierarquizada e sistematizada das normas, de diferentes naturezas (constitucional, processual, tributária etc), cujo norte é nossa Magna Carta.

Nossa Constituição Federal é, pois, a norma fundamental para a qual se devem voltar os aplicadores do direito, deixando, assim, transparecer a unicidade do sistema jurídico.

Não obstante tal orientação, que imprime caráter de unicidade a nosso sistema jurídico, sua completude gera dúvidas, uma vez que, segundo Norberto Bobbio², um sistema só pode ser considerado completo quando o magistrado possa encontrar nele uma norma direcionada para o caso que se pretenda regular, sem que haja qualquer tipo de lacuna.

É diante de tais lacunas que o sistema jurídico, como um todo, necessita ter integrado pelo intérprete, que cria a norma a preencher a referida lacuna outrora existente, de forma a normatizar a conduta que se pretende ver regulada.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 143.

² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília: Ed. UnB, 1999, p. 115.

1.2 Antinomia Jurídica

1.2.1 Apresentação das antinomias

Como todo sistema, mister se faz que, no ordenamento jurídico, como o próprio nome sugere, haja uma ordem, uma harmonia entre os diversos enunciados que visam disciplinar a conduta social.

Esperar que o Direito seja absolutamente harmônico, sem qualquer contradição no caminho daquele que lhe dá aplicabilidade, é um desejo certamente utópico diante da diversidade da matéria a ser disciplinada, a qual envolve contradições de valores, dogmas, doutrinas e interpretações que, inevitavelmente, geram as chamadas antinomias.

Nesse sentido são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado³:

“Que o Direito é um sistema de normas praticamente ninguém põe em dúvida. Nem se questiona seriamente a respeito da coerência entre as normas para que possam compor um sistema. Mas com isto não estamos pretendendo afirmar a possibilidade de uma coerência absoluta.

(...)

Seja como for, o que pretendo dizer, e hoje é praticamente pacífico entre os que trabalham com o Direito, é que constitui um sistema de normas razoavelmente coerente, sem contradições, ou pelo menos dotado de critérios geralmente aceitos para a superação das antinomias que eventualmente se manifestem entre as suas normas.”

A doutrina tem definido de forma pacífica as antinomias como o conflito de normas diante do qual o aplicador do direito se encontra na dúvida sobre qual deve prevalecer para aplicação ao caso concreto, uma vez que a coexistência de ambas seria impossível, tendo-se por base seus efeitos jurídicos.

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Junior⁴, há três condições para que se configure a antinomia:

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Embargos à Execução Fiscal: Prazo para interposição e efeito suspensivo*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 151, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 44.

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 212.

“Podemos definir, portanto, antinomia jurídica como a oposição que ocorre entre duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado.”

Diante de tal vício no ordenamento jurídico é que se apresenta a figura do intérprete, capaz de dirimir os conflitos existentes entre a aplicação de uma dada norma contraposta a outra.

Nos sábios dizeres de Luciano Amaro⁵:

“Interpretar a norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance. Chama-se hermenêutica a ciência da interpretação. A interpretação (ou exegese) é necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam. A aplicação da lei (isto é, o enquadramento de um fato concreto no comando legal que lhe corresponda), seja ela feita pela autoridade administrativa, pelo julgador, ou pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributaria, supõe que a lei seja interpretada, vale dizer, que seja identificado o seu significado e o seu alcance. Após a realização desse trabalho técnico (interpretação) é que se concluirá pela aplicação ou não da lei ao fato concreto. No sentido assinalado, todas as leis precisam ser interpretadas, independentemente de seu texto apresentar eventual obscuridade; esta superado o brocardo *in claris cessat interpretatio*.”

É nesse sentido que o hermeneuta ou intérprete do direito se debruça num trabalho que vai além de captar o sentido da lei, mas de, captando-o, preencher as lacunas do ordenamento jurídico, num processo chamado de *integração*.

1.2.2 Classificação das antinomias

Adotamos, no presente trabalho, a classificação ensinada por Alf Ross⁶ para distinguir as diferentes espécies de antinomias, a saber:

(i) inconsistência total-total, quando nenhuma das normas pode ser aplicada sem entrar em conflito com a outra, ou seja, as normas possuem o mesmo âmbito de abrangência;

⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 231.

⁶ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2007, p. 158.

(ii) inconsistência total-parcial, quando uma das normas não pode ser aplicada sob nenhuma circunstância sem entrar em conflito com a outra, enquanto esta outra tem um campo adicional de aplicação sem entrar em conflito com aquela. Isto é, uma das normas vai além da outra, sendo mais abrangente, regulando condutas outras; e

(iii) inconsistência parcial-parcial, quando cada norma possui um campo de aplicação conflitante e outro no qual não são produzidos conflitos. Cada norma regula uma ou mais conduta conflitante, mas também outras que não se conflitam.

Independentemente da classificação que seja adotada, a antinomia se apresenta como um defeito da norma, cuja solução deve ser dada pelo intérprete, de forma a ser afastada a sua errônea aplicação. Essa é, pois, a função atribuída à interpretação do Direito.

1.2.3 *Solução das antinomias*

Conforme adiantado, tendo como premissa que a antinomia surge como consequência de um erro de comunicação dentro do processo de interpretação, sua solução só pode ser dada no mesmo processo.

Assim é que os princípios constitucionais de interpretação se apresentam como fundamentais à solução das antinomias. Podemos listar, dentre os principais, os seguintes:

(i) princípio da concordância prática ou da harmonização: conforme este princípio, ocorrendo o conflito entre bens e valores constitucionalmente protegidos, o aplicador do direito deve adotar uma posição que leve à realização de todos eles.

(ii) princípio da unidade da Constituição: conforme elucidativa lição de Luís Roberto Barroso⁷:

“O princípio da unidade da Constituição tem amplo curso na doutrina e na jurisprudência alemãs. Em julgado que Klaus Stern refere como primeira grande decisão do Tribunal Constitucional Federal, lavrou aquela Corte que ‘uma disposição constitucional não pode ser considerada de forma isolada nem pode ser interpretada exclusivamente a partir de si mesma. Ela está em uma conexão de sentido com os demais preceitos da Constituição, a qual representa uma unidade

⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 147

interna. Invocando tal acórdão, Konrad Hesse assinalou que a relação e interdependência existentes entre os distintos elementos da Constituição exigem que se tenha sempre em conta o conjunto em que se situa a norma. [...] Em decisão posterior, o Tribunal Constitucional Federal alemão voltou a remarcar o princípio, conferindo-lhe, inclusive, distinção especial e primazia: ‘o princípio mais importante de interpretação é o da unidade da Constituição enquanto unidade de um conjunto com sentido teleológico, já que a essência da Constituição consiste em ser uma ordem unitária da vida política e social da comunidade estatal.’”

Assim, segundo o referido princípio, as normas constitucionais não devem ser vistas como normas isoladas, mas como parte de um sistema de regras e princípios unitário e integrado, regido pela Constituição Federal.

(iii) princípio da correção funcional: sendo nossa Lei Maior a norma fundamental consubstanciada num sistema harmônico de repartições de competência, não podem seus aplicadores chegar a resultados que perturbem a ordem por ela estabelecida.

(iv) princípio da eficácia integradora: no exercício da interpretação e integração da norma para sua aplicação ao caso concreto, deve o aplicador preferir os critérios ou formas de interpretação que favoreçam a integração social e unidade política.

(v) princípio da força normativa da Constituição: ao aplicar as normas como forma de soluções de conflitos jurídico-constitucionais, o aplicador deve dar preferência às formas de interpretação e integração que ajustam historicamente o sentido das normas, confirmam-lhes maior eficácia.

(vi) princípio da máxima efetividade: não deixa de ser consequência da aplicação de todos os demais princípios, mas também serve como uma ordem ou orientação para que os aplicadores de nossa Magna Carta interpretem as normas que, com ela, forma nosso ordenamento jurídico, de forma a otimizar a eficácia de seu sentido, sem alterar seu conteúdo.

(vii) princípio da interpretação conforme a Constituição: trata-se de recomendação para que os aplicadores do direito empreguem à norma o sentido que as torne constitucionais e não o contrário (inconstitucionais).

(viii) princípio da proporcionalidade e da razoabilidade: emanando da ideia de equidade, bom senso e justiça, orienta o aplicador do Direito a não cometer excessos que, por ventura, possam mitigar um direito.

2 O PROCESSO TRIBUTÁRIO

2.1 Noções gerais

O processo tributário, nos dizeres de Paulo Cesar Conrado⁸, é o “*vínculo que congrega pelo menos dois sujeitos de direito, um necessariamente diverso do outro, em torno de um objeto*”.

Assim é que o processo tributário, por espécie do processo civil, diferindo deste somente quanto ao objeto da lide, institui uma relação (conflito de interesses) consequente de outra relação (jurídica).

Diferentemente do processo civil, possibilita a discussão administrativa da questão, a qual será julgada não pelo Poder Judiciário, mas pela própria Administração que fiscalizou a conduta do contribuinte e contra ela apontou determinada infração.

Disso infere-se que, embora mais ampla a discussão, conquanto permitida na esfera administrativa, inclusive, nem sempre seu destino é dado pela observância do princípio da justiça, essa entendida como resultado da ação imparcial voltada à solução de um conflito.

2.2 Execução Fiscal

Tendo-se como base que a execução “*é o conjunto de medidas com as quais o juiz produz a satisfação do direito de uma pessoa à custa do patrimônio de outra, com o concurso da vontade desta, quer independentemente ou mesmo contra ela*”⁹, imperioso concluir que as normas emanadas do processo executivo são secundárias e, conseqüentemente, sancionatórias, assim como ocorre em no contencioso judicial como um todo.

⁸ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 27.

⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil, vol IV**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 34.

Trata-se, a bem de verdade, de um procedimento judicial de cobrança de um título, qual seja, a Certidão de Dívida Ativa, a qual se presume líquida e certa até que se prove o contrário.

Na execução fiscal, o contribuinte devedor, não logrando êxito em sua defesa administrativa, ou mesmo dela abdicando, pode, não obstante a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade da Certidão de Dívida Ativa, impugná-la seja pela via dos Embargos à Execução, seja pela Exceção de Pré-Executividade.

2.3 Os meios de defesa do executado

2.3.1 Exceção de pré-executividade

Nos termos do artigo 618, inciso I¹⁰, cumulado com o artigo 586¹¹, ambos do Código de Processo Civil - e conforme já exposto - é nula a execução fundada em título executivo ilíquido, incerto e inexigível, nulidade essa que, por ser matéria de ordem pública, deve ser reconhecida de ofício pelo Juízo da causa.

São exemplos de matéria de ordem pública, a ilegitimidade passiva, a prescrição e a decadência, que atingem diretamente o título executivo, tornando-o inexigível, podendo, assim, serem suscitadas a qualquer tempo, inclusive nos próprios autos da Execução Fiscal, antes de qualquer medida constritiva de bens e direitos com contribuinte executado, conforme lição de José Vilão da Silva¹²:

“3. Matérias passíveis de arguição em exceção de pré-executividade:

Nos embargos, após garantia do juízo pela penhora, toda e qualquer matéria de defesa podem ser argüidas. Já na exceção de pré-executividade, esse campo é bem mais restrito, pois somente as matérias de ordem pública, basicamente aquelas concernentes aos pressupostos processuais e condições da ação, são passíveis de argüição, podendo ainda serem alegadas a decadência e a prescrição, que dizem respeito ao mérito.

¹⁰ “Art. 618. É nula a execução:

I - se o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível (art. 586);”

¹¹ “Art. 586. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.”

¹² *in* Exceção de pré-executividade e a execução fiscal; Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 8, Mai/Jun. 2000 São Paulo, pp. 147, 149 e 151.

As matérias de ordem pública podem ser argüidas, a qualquer tempo sem forma de ação, em qualquer instância e não geram preclusão.”

Nesse ponto, questão que não passar despercebida refere-se ao prazo estabelecido no caput do artigo 8º da Lei de Execuções Fiscais, o qual estabelece:

“Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:”

A nosso entender, a regra estabelecida no artigo 8º da Lei de Execuções Fiscais deve ser contraposta à boa-fé do contribuinte, que, no exercício do seu direito de defesa, decidiu por apresentar exceção de pré-executiva em vez dos embargos à execução, não podendo, pois, correr o risco de ver ocorrida a constrição de seu patrimônio sob o pretexto de inobservância da letra fria da lei.

Nesse sentido, trazemos à baila jurisprudência do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que reconhece o direito de devolução do prazo ao executado, para oferecimento de bens à penhora, quando do não acolhimento da exceção de pré-executividade:

“PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - OFERECIMENTO DE BEM À PENHORA - IMÓVEL NÃO SE ENCONTRA LIVRE E DESEMBARAÇADO - EXISTÊNCIA DE CONSTRIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE 1 - O artigo 8º da Lei n.º 6.830/80 prevê o prazo de cinco anos contados da citação para pagar a dívida com juros e multa de mora e encargos indicados na CDA ou para garantir a execução, outorgando ao executado a possibilidade de nomeação de bens à penhora (artigo 9º, III), observada a ordem disposta no artigo 11 da lei. 2 - Verifica-se que a executada ao invés de pagar ou nomear bens à penhora em prazo legal, optou pela apresentação de exceção de pré-executividade, instrumento de construção doutrinário-jurisprudencial, admissível para defesa atinente à matéria de ordem pública, tais como a ausência das condições da ação e dos pressupostos de desenvolvimento válido do processo, alegando a nulidade da CDA, posto que umas das inscrições fora cancelada pela exequente. 3 - Se aberta a oportunidade de apresentação de exceção de pré-executividade pelo executado, ainda que venha a ser rejeitada - seja em primeira ou segunda instância ou ambas como ocorreu no presente caso - não se pode penalizar o devedor que pretende oferecer bens à constrição e, assim, alcançar a possibilidade de discutir as alegações antes aventadas em sede de exceção, com a devida dilação probatória, ampla defesa e contraditório, desta vez em embargos à execução. 4 - Se outorgado à executada o direito de apresentar exceção de pré-executividade, o prazo para nomeação de bens à penhora

deve fluir somente após a rejeição da mesma, ainda que a exceção não suspenda ou interrompa qualquer prazo. Precedente desta Turma (AG nº 2007.03.00.18183-7). 5 - O reconhecimento da possibilidade de nomeação de bens pela devedora não implica na penhora dos mesmos. 6 - É certo que o legislador estipulou uma ordem legal de penhora ou arresto de bens a teor do artigo 11 da Lei 6.830/80. No entanto, ressalve-se que esta ordem não tem caráter absoluto, sem que atenda às exigências de cada caso específico. Infira-se, é forçoso que este preceito seja recebido com temperança, em conformidade aos aspectos e circunstâncias singulares envolvidas no feito, não podendo dela valer-se a exeqüente para exercício arbitrário, refutando imediata e meramente a nomeação de quaisquer bens. 7 - Observar-se-á o princípio contido no artigo 620 do Código de Processo Civil, segundo o qual "quando por vários meios o credor promover a execução, o Juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso", não convivendo com exigências caprichosas, nem com justificativas baseadas em perspectivas negativas e impertinentes. 8 - Ofereceu-se à penhora bem imóvel situado na Comarca de Itu, imóvel este arrolado para garantia do Crédito Tributário - R 9 -, até final liquidação junto à autoridade fiscal competente (Processo nº 19515.001227/2004-32), não se encontra livre e desembaraçado para realização da constrição e garantia da penhora. 9 - Consta da escritura valor de venda do imóvel por Cz\$ 272.253,00 em 27/8/1987, atualmente consolidado em R\$ 8.148,13 aproximadamente, valor inferior ao do débito. 10 - Agravo regimental não conhecido e agravo de instrumento não provido."

(TRF3, Agravo de Instrumento 0098130-59.2007.4.03.0000, Terceira Turma, Relator Nery Junior. DJU 12.08.2008)

Certo é que a referida jurisprudência é exceção à prática de nossos tribunais, que entendem que o prazo de 5 (cinco) dias para o executado garantir a execução não é suspenso pela apresentação da exceção de pré-executividade. Assim, cabe ao executado dispor de seu patrimônio antecipadamente, mesmo que referida medida se torne inócua posteriormente diante do acolhimento da exceção de pré-executividade.

2.3.2 *Embargos à execução fiscal*

Os embargos à execução fiscal, como exposto, são o meio mais utilizado pelo executado no exercício de sua defesa, conquanto, diferentemente da exceção de pré-executividade, é permitida a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, servindo como verdadeira contestação à execução fiscal.

A diferença em relação a qualquer outro meio de defesa é que, no caso específico dos embargos à execução fiscal, para que o contribuinte possa exercer seu direito ao contraditório e ampla defesa, mister se faz abra mão de parte de seu patrimônio, devendo garantir o juízo por quaisquer dos meios previstos no artigo 9º¹³ da Lei de Execuções Fiscais.

Por ora, tenhamos como certo que, não obstante as limitações impostas na discussão administrativa, os embargos à execução se consubstanciam em uma forma de exercício pleno dos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, na esfera judicial.

2.4 Princípios constitucionais aplicáveis ao processo tributário

O sistema jurídico, enquanto objeto social, impescinde dos valores impostos socialmente e modificados culturalmente. Tanto é assim que o legislador, ao definir o antecedente da norma, acaba por delimitar os acontecimentos que serão normatizados.

Entretanto, esses valores sociais não se deixam revelar somente na construção da norma, mas, também, na definição dos princípios norteadores da conduta humana regulada pelo ordenamento jurídico.

Nesse ponto, primeiramente, nos cabe definir o significado dos princípios, adotando aqui, mais uma vez, as lições do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴:

“Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fato de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitura indutivo para percebê-los e isolá-los. São os

¹³ 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.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. p. 155/156.

princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que o representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de princípios e de sobreprincípios.”

Os princípios são uma série de proposições que nem sempre correspondem a enunciados genéricos de concretização de valores, dependendo, para sua concretização, da elaboração de normas¹⁵.

No mesmo sentido, discorrendo sobre a importância da observação dos princípios para a aplicação do processo tributário, são os ensinamentos de José Souto Maior Borges¹⁶:

“O processo judicial tributário situa-se no âmbito desses princípios constitucionais fundamentais. Sem eles, os direitos e garantias individuais perdem toda efetividade. Não deve então ser degradada, a análise respectiva, a uma investigação de leis infraconstitucionais que regulam o processo judicial tributário. Esse regime constitucional insigne não pode ser desvendado por um —jurista-prático! moderno, herdeiro em linha direta de velhos praxistas, na sua recusa em abordar os fundamentos constitucionais (processuais) que disciplinam o exercício da pretensão tributária no caso concreto. Desdenhosas de uma investigação processual em profundidade no campo tributário.”

É certo que o presente trabalho não tem como escopo a delimitação de todos os princípios processuais, mas, dada a importância da observação dos mesmos pelo aplicador do direito, passaremos, de forma breve, a discorrer sobre aqueles aplicáveis ao processo tributário, notadamente à questão sob estudo.

2.4.1 *Princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa*

Previsto no artigo 5º, LIV da Constituição Federal, o princípio do devido processo legal encontra-se intrinsecamente ligado aos princípios da ampla defesa e contraditório, que está previsto no mesmo artigo 5º LV de nossa Lei Maior.

Nas precisas lições do professor Paulo de Barros Carvalho “*o devido processo legal é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca*

¹⁵ AMARO, Luciano. Op. Cit. p. 132.

¹⁶ BORGES, José Souto Maior. Contraditório e o Processo Judicial Tributário. In: **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 560 e 561.

da tutela jurisdicional ou a manifestação derradeira do Poder Público, em problemas de cunho administrativo.”¹⁷

O devido processo legal tem, pois, como escopo, a garantia do julgamento imparcial, justo e independente (*fair trial*), tendo as partes o direito de exercer plenamente seu direito de defesa, formando o convencimento do juiz, o qual deverá ser fundamentado, em conformidade com o que dispõe o artigo 93, X, da Constituição Federal.

Assevera, nesse ponto, Alberto Xavier¹⁸:

“Um pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao Poder Judiciário consiste no dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetam direitos ou interesses legítimos dos particulares. Com efeito, só a externação das razões de fato e de direito que conduziram a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente. Também só com essa externação será possível ao órgão julgador controlar a validade do ato impugnado.”

Importante observar que, no que pertine especificamente ao processo tributário, a observância a tais princípios é limitada, conforme as sábias lições de Igor Mauler Santiago¹⁹:

“(...)Ora, no processo tributário administrativo, o Poder Executivo é a um tempo parte e julgador, tendo a sua pretensão mantida em caso de empate. Isso para não falar nas restrições ali existentes à cognição dos fatos (alergia à perícia) e do direito (vedação à declaração de inconstitucionalidade ou mesmo de ilegalidade), deficiências que só no Judiciário são superadas.

Por isso, esperamos que algum dos legitimados à ação direta de inconstitucionalidade impugne o artigo 739-A do Código de Processo Civil, predicando a invalidade de sua aplicação ao executivo fiscal, mantida a sua vigência para as execuções civis (declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto).”

Tendo o próprio Fisco exercido a função julgadora na fase administrativa, a inscrição de um débito em dívida ativa, muito embora resulte na presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pode ser combatida pelo exercício de defesa do executado por ação

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. p. 161.

¹⁸ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 178.

¹⁹ Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-abr-16/consultor-tributario-contribuinteexecutado-paga-mesmo-quando-ganha>, acesso em 20.09.2014.

própria, qual seja, os já delineados embargos à execução fiscal. Pode não somente por meio dos embargos se defender o contribuinte, mas também por meio da exceção de pré-executividade, conforme vimos nos itens anteriores.

2.4.2 *Princípio da isonomia*

Também conhecido como princípio da igualdade tributária, o princípio da isonomia, previsto no artigo 5º, II, da CF, visa tão somente dar tratamento desigual aos indivíduos, na medida de suas desigualdades.

No tocante à aplicação do direito material tributário, podemos resumir esse princípio como sendo a orientação, a ordem no sentido de que, havendo contribuintes que se encontram em condição jurídica semelhante, não é permitido que sobre um pese cobrança mais severa que aquela que pesa sobre o outro. Havendo, assim, contribuintes que se encontram em situação diferenciada, autorizado estaria o tratamento diferenciado de forma a nivelar a relação instaurada.

Dessas breves linhas de definição, infere-se que a diferenciação entre pessoas que estejam na mesma condição jurídica só é legítima se houver uma relação lógica entre o elemento diferencial e o regime atribuído aos que se identificam como pertencentes a essa categoria diferenciada.

Seguindo o mesmo raciocínio, nos ensina Mizabel Derzi, atualizando obra de Aliomar Baleeiro²⁰:

“Na verdade, no Estado Democrático de Direito, a correta aplicação da lei assegura mais. Assegura que não se distinga onde o legislador não pode e efetivamente não distinguiu e que se distinga onde o legislador, devendo, de fato distinguiu. Mas assegura ainda que o juiz afaste a lei infringente da igualdade, que discriminou arbitrariamente ou que ignorou a diferença juridicamente relevante.”

Portanto, o princípio da isonomia torna-se indispensável para a aplicação do direito, tendo em vista que o que se objetiva com a mesma é a regulação da conduta social, tão distinta quanto cada um dos membros de uma dada sociedade.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 532.

2.4.3 *Princípio da proporcionalidade*

O princípio da proporcionalidade configura-se como sendo de suma importância para a aplicação de outro princípio constitucional, qual seja o da supremacia do interesse público, devendo, pois, nortear a atividade administrativa, inclusive de lançamento e a aplicação de sanções fiscais.

Hely Lopes Meirelles²¹ já teve oportunidade de analisar a proporcionalidade que deve existir entre a infração eventualmente cometida e a discricionariedade do ato punitivo, tendo assim se manifestado:

"Discricionariedade - A discricionariedade, como já vimos, traduz-se na livre escolha, pela Administração, da oportunidade e conveniência de exercer o poder de polícia, bem como de aplicar as sanções e empregar os meios conducentes a atingir o fim colimado, que é a proteção de algum interesse público. (...)

No uso da liberdade legal da valoração das atividades policiadas e na graduação das sanções aplicáveis aos infratores é que reside a discricionariedade do poder de polícia, mas mesmo assim a sanção deve guardar correspondência e proporcionalidade com a infração."

Em se tratando, especificamente, do processo de execução, o princípio da proporcionalidade se configura, pois, como meio de impedimento ao abuso do direito na execução, tanto por parte do credor (Fisco) quanto do devedor (contribuinte).

²¹ MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito Administrativo brasileiro**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 131.

3 A POLÊMICA QUANTO À (IN)APLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO

3.1 Alterações promovidas pela Lei nº 11.382/2006

A Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006, trouxe inúmeras modificações ao regime aplicável aos processos de execução de títulos extrajudiciais. No que concerne especificamente aos embargos, referida lei (i) revogou expressamente o § 1º do artigo 739 do CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, o qual dispunha que “*Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo*”; e (ii) incluiu ao Código de Processo Civil o artigo 739-A, que dispõe:

“Artigo 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 (...).”

Da redação do § 1º do artigo 739-A, infere-se que são quatro os requisitos para a concessão do efeito suspensivo aos embargos: (i) requerimento expresso do embargante; (ii) relevância da fundamentação; (iii) risco de lesão grave ou de difícil reparação; e (iv) garantia suficiente da execução.

Assim, na nova disciplina do Código de Processo Civil, os embargos à execução, como regra, não são providos de efeito suspensivo, podendo o exequente dar início aos atos de constrição de bens do executado para satisfação do seu crédito antes do trânsito em julgado de decisão que lhe garanta tal direito.

A questão que se coloca é a de saber se tal alteração (exclusão do efeito suspensivo dos embargos, antes regra para toda sorte de embargos de títulos extrajudiciais) pode ou não ser aplicada ao regime das execuções fiscais, as quais, como dito, têm disciplina específica prevista na Lei de Execuções Fiscais.

A questão veio a lume pelo fato de a própria Lei de Execuções Fiscais, nos termos de seu artigo 1º²², determinar a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil às execuções fiscais, bem como pelo fato de a referida lei especial não possuir uma disposição, tal como a antiga do § 1º do artigo 739 ou da atual do artigo 739-A, que preveja expressamente os efeitos em que devem ser recebidos os embargos opostos pelos executados.

3.2 A doutrina e a jurisprudência que defendem a ausência de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal

Quando do surgimento de toda a celeuma, a Procuradoria da Fazenda Nacional cuidou de se posicionar rapidamente sobre tal questão, tendo lavrado o Parecer PGFN/CRJ/Nº 1732/2007 em que afirma que, após as alterações promovidas pela Lei nº 11.382/06, embora seja necessária a garantia da execução fiscal, os embargos a tal execução não possuem mais efeito suspensivo, a não ser que assim declare o juiz da causa, conforme o § 1º do artigo 739-A do Código de Processo Civil. Confira-se trecho do referido parecer que trata desta questão:

“14. Pois bem, voltando a atenção à LEF, percebemos que, apesar de possuir tratamento específico sobre a necessidade de penhora para a apresentação dos embargos à execução, nada disciplina a respeito do efeito suspensivo de tais embargos. Assim vem previsto no artigo 16 da LEF:

“Artigo 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.

²² “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.”

§ 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 3 (três), ou, a critério do Juiz, até o dobro desse limite.

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

15. Diante de tal cenário normativo, podemos concluir que, em face da disciplina expressa da LEF, **ainda persiste na execução fiscal a necessidade de garantia do juízo para apresentação dos embargos à execução**, contudo, uma vez ajuizados, **não possuem o condão de suspender os atos executivos** imediatamente, dependendo para tal de decisão expressa do juiz a respeito, nos termos do CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

16. A conseqüência imediata dessa interpretação é a exigência de constrição patrimonial para que o devedor possa se defender através dos embargos, ao passo que os atos de expropriação serão efetivados independentemente do respectivo julgamento de tal “defesa”, salvo se atribuído efeito suspensivo pelo magistrado, nos termos do artigo 793-A, § 1º do CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Aqui se afigura um dos mais importantes escopos do legislador: uma execução de resultados.” (destaques constantes do original).

Instaurada a problemática no campo da interpretação de nosso ordenamento jurídico, diante da antinomia evidente entre a lei especial anterior (Lei de Execuções Fiscais) e a lei geral posterior, aplicada subsidiariamente (Código de Processo Civil com suas alterações), o Superior Tribunal de Justiça tratou de analisar o caso, sob a sistemática dos recursos repetitivos²³, pacificando o entendimento no sentido de que, ante a ausência de previsão específica na Lei de Execuções Fiscal, o artigo 739-A, § 1º do Código de Processo Civil deve ser aplicado subsidiariamente aos executivos fiscais:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A, §1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL 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)

²³ Recurso Especial 1.272.827/PE, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, j. 22.05.2013.

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 - Código de Processo Civil/73), nele incluindo o §1º do artigo 739, e o inciso I do artigo 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 Código de Processo Civil/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 artigo 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 Código de Processo Civil/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias.

5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o artigo 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 artigo 739-A do Código de Processo Civil/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 Código de Processo Civil/73, a nova redação do artigo 736, do Código de Processo Civil 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 artigo 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 Código de Processo Civil/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 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 artigo

543-C, do CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, e da Resolução STJ n. 8/2008.”

Do voto condutor se extrai a justificativa para a pacificação da questão de forma desfavorável ao contribuinte:

“De ver que quando a Lei de Execuções Fiscais mencionou os embargos do devedor fê-lo apenas para promover adaptações a seu rito, a saber, devolver o prazo dos embargos ao executado em caso de emenda ou substituição da Certidão de Dívida Ativa (artigo 2º, 8º, da LEF); para dilatar prazos tanto da Fazenda Pública quanto do devedor (arts. 16, caput , e 17, da LEF em oposição aos arts. 738 e 740, do Código de Processo Civil); para limitar a matéria ali cognoscível (artigo 16, 3º, da LEF); para dar à Fazenda Pública uma nova oportunidade de se manifestar sobre a garantia ofertada (artigo 18, da LEF) sem suprimir a oportunidade que lhe é inicialmente dada com a intimação para a aceitação ou não dos bens oferecidos pelo devedor (artigo 656, do Código de Processo Civil); para direcionar a execução ao terceiro garantidor (artigo 19, da LEF), para disciplinar a execução por carta (artigo 20, da LEF em oposição ao artigo 747, do Código de Processo Civil/73) e para permitir a adjudicação dos bens penhorados antes do leilão (artigo 24, da LEF).

De fato, poder-se-ia dizer que os artigos 19 e 24 da LEF seriam incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor porque ambos partem do pressuposto de uma execução não embargada ou com embargos rejeitados, não mencionam uma execução embargada sem efeito suspensivo. No entanto, da própria LEF pode-se colher dispositivo expresso que evidencia a possibilidade de se conciliar a apresentação de embargos com o prosseguimento da execução até a alienação.

Trata-se do artigo 21 que disciplina a alienação antecipada dos bens penhorados , in verbis :

Artigo 21 - Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução , nos termos previstos no artigo 9º, inciso I.

[...]

Artigo 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:
I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

[...]

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.

Esses dispositivos põe uma pá de cal por sobre o mito de que a Lei n. 6.830/80 - LEF é incompatível com a ausência de reconhecimento de efeito suspensivo nos embargos à execução. A compatibilidade existe, basta que se siga o mencionado artigo 21 c/c artigo 32, por interpretação extensiva, depositando-se o valor dos bens alienados no aguardo do desfecho do julgamento dos embargos do devedor, adotando-se, no âmbito federal, a sistemática prevista na Lei n. 9.703/98, que disciplina os depósitos judiciais de tributos e contribuições federais, o que evitaria a necessidade de seguir-se o rito dos precatórios na constatação do indébito em sede de embargos.”

Em que pese a supracitada decisão, nossa Corte Superior, no passado, entendeu em sentido diametralmente oposto, quando do julgado do Recurso Especial nº 1.178.883/MG²⁴:

“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).

²⁴ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 1.178.883/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki

2. Recurso especial improvido.”

Assim, de acordo com a doutrina da Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhida pela mencionada jurisprudência, e também defendida pelo juiz federal Anderson Furlan²⁵ e pelo Procurador da Fazenda Nacional Leonardo Monteiro Xexéo²⁶, tendo-se como premissa que a Lei de Execuções Fiscais não regula a matéria pertinente aos efeitos dos embargos à execução fiscal, a estes devem ser aplicados, por expressa disposição do artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais, as disposições do Código de Processo Civil, na redação atribuída pela nova Lei nº 11.382/06, em que é previsto que tais embargos possuem em regra somente o efeito devolutivo.

3.3 Inaplicabilidade do Artigo 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais

Não podemos, entretanto, concordar com a referida doutrina e jurisprudência, conquanto, dentre outros motivos, partem da equivocada premissa de que a matéria relativa aos efeitos dos embargos não se encontra prevista na Lei de Execuções Fiscais, donde caberia a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, conforme motivos que passaremos a expor.

3.3.1 Da análise dos requisitos justificadores para o recebimento dos embargos à execução no efeito suspensivo

Conforme já tivemos oportunidade de mencionar, o § 1º do artigo 739-A do Código de Processo Civil traz como requisitos para que sejam atribuídos efeitos suspensivos aos embargos à execução fiscal: (i) *fumus boni iuris*, (ii) *periculum in mora* e (iii) garantia da execução.

²⁵ FURLAN, Anderson. *A Nova Execução Fiscal*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 152. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 32.

²⁶ XEXÉO, Leonardo Monteiro. *A Nova Sistemática da Execução Fiscal*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 140. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 60.

Quanto à garantia da execução fiscal, não precisamos tecer maiores comentários à sua necessidade, a qual é prontamente cumprida pelo contribuinte executado que, de boa-fé, garante o juízo de forma a salvaguardar o crédito fiscal, caso seja confirmada a procedência da cobrança.

A chamada fumaça do bom direito pode ser verificada de plano pelo magistrado, mas não pode servir de óbice à suspensão da execução fiscal e seus atos expropriatórios que lhe são inerentes. Isso porque o contribuinte, conforme mencionado, garantiu o direito do Fisco por meio da garantia do juízo, não podendo prevalecer o raciocínio segundo o qual, diante de um juízo superficial, o contribuinte tenha que dispor de seu patrimônio antecipadamente.

Por último, quanto ao perigo de dano de difícil ou incerta reparação, certo é que a continuação da execução fiscal, por si só, já configura a presença do referido risco, conquanto, caso o contribuinte executado venha a ser vencedor na ação, só poderá reaver a garantia oferecida a juízo por meio da repetição do indébito, o qual, além de extremamente morosa, nunca chega a possibilitar a restituição integral dos valores arcados indevidamente pelo contribuinte.

3.3.2 Da interpretação e integração do artigo 739-A do Código de Processo Civil

Embora não contenha um dispositivo que trate expressamente dos efeitos dos embargos (tal como o revogado §1º do artigo 739 do Código de Processo Civil), a Lei de Execuções Fiscais contém, a partir da análise de diversos de seus dispositivos, uma norma resultante de critério de interpretação, a qual reconhece o efeito suspensivo aos embargos.

Como se verá, a inaplicabilidade do artigo 739-A às execuções fiscais, além de resultar do argumento de interpretação lógico-sistemática acima mencionado, resulta também da interpretação histórica e teleológica da legislação aplicável.

Uma simples interpretação lógico-sistemática do que estabelece a Lei de Execuções Fiscais afasta a aplicação às execuções fiscais do artigo 739-A.

Isso porque, conforme mencionado, o artigo 1º da referida lei estabelece a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil às execuções fiscais. Entretanto, e justamente por se tratar de aplicação subsidiária, para que o Código de Processo Civil possa vir a ser invocado,

necessário se faz que uma determinada matéria relativa ao processo de execução não seja regulada pelas disposições da lei específica (Lei de Execuções Fiscais), pelo que deve se socorrer o aplicador do direito dos termos da legislação processual genérica, de forma a evitar a formação de uma lacuna do direito (antinomia).

Sucedo que, ao contrário do que defende os mencionados entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, a Lei de Execuções Fiscais contém *norma*, ainda que não literal, que dispõe que a garantia do juízo seguida da oposição de embargos à execução suspendem o processo executivo.

Com efeito, tal *norma*, resultante de um processo de integração resultando da análise dos artigos 18, 19, 21, 24 e 32 da Lei de Execuções Fiscais, segundo os quais:

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

“Artigo 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.”

“Artigo 21. Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º. inciso I.”

“Artigo 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;

II - findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em, igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.”

“Artigo 32. Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

(...)

§ 1º Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

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

Da leitura dos supramencionados dispositivos, infere-se que a execução somente terá seguimento após o julgamento dos embargos à execução, o que significa dizer que a garantia do juízo (por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou penhora de bens) seguida da apresentação de embargos à execução suspendem o curso da execução.

Assim, somos do entendimento de que existindo *norma* sobre os efeitos dos embargos à execução na Lei de Execuções Fiscais, não cabe a aplicação subsidiária da regra genérica prevista no Código de Processo Civil.

Exatamente nesse sentido manifesta-se Rodrigo Dalcin Rodrigues²⁷:

“No caso do processo de execução fiscal, devem ser aplicadas as regras existentes na Lei 6.830/80, e, naquilo em que essa for omissa, aplicar-se-á o Código de Processo Civil. Logo, a omissão ou lacuna é *condição necessária* à aplicação da lei subsidiária. Se não houver omissão, lacuna, cumpre aplicar a Lei 6.830/80.

(...)

Logo, se deve aplicar o Código de Processo Civil sempre que a Lei 6.830/80 for omissa, for lacunosa em reger a relação jurídica processual de execução de créditos da Fazenda Pública. Porém, a omissão ou lacuna não decorre da análise isolada de dispositivos legais, mas sim do contexto de toda a Lei 6.830/80, pois, se for possível construir norma a partir dela para reger o processo no ponto duvidoso, não haverá

²⁷ RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. *Análise da Suspensão da Execução Fiscal sob o Prisma dos Fatos, da Finalidade das Leis, da sua Aplicação Razoável e da Coerência do Ordenamento*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 153. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 79.

lacuna, e, conseqüentemente, não haverá possibilidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para reger a relação processual da execução fiscal.

(...)

Pois bem, analisando a Lei 6.830/80, mais precisamente os arts. 19, 21, 24 e 32, parágrafo 2º, é possível construir a regra de que a existência de penhora, seguida da oposição de embargos, suspende a execução, isto é, que a Lei 6.830/80 não é omissa quanto aos efeitos dos embargos.

(...)

A constatação do texto desses enunciados leva à conclusão de que o texto e o contexto da Lei 6.830/80 não podem ser qualificados como omissos, nos termos das decisões analisadas. Assim, se é verdade que a Lei 6.830/80 não contém um enunciado construído especificamente para dispor sobre os efeitos dos embargos, também é verdade que contém enunciados que permitem a construção de norma impondo a suspensão da execução por força do recebimento dos embargos.

Isto é, ainda que não haja um enunciado prescritivo no contexto da Lei 6.830/80 com finalidade exclusiva de dispor sobre os efeitos da oposição de embargos, tal como ocorre no texto do Código de Processo Civil, a Lei 6.830/80 contém enunciado que possui, dentre outras finalidades, regra de que a execução somente prosseguirá se os embargos forem rejeitados. Em contrário, suspenderão a execução.

A conseqüência é que, salvo melhor juízo, resultam falsas as premissas das decisões concretas, bem como do parecer emitido pela Fazenda Nacional no sentido de que a Lei 6.830/80 é omissa quanto à fixação de regra específica. Disso resulta falsa também a conclusão de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil nesse ponto, porque é condição para tanto a comprovação de omissão.

Como a conclusão é que não há omissão, a conseqüência é que o Código de Processo Civil não pode ser aplicado, mas sim a lei especial, que permanece eficaz para reger os efeitos dos embargos.”

No mesmo sentido, é o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado²⁸:

“Cumpra observar que essas disposições, constantes dos arts. 18, 19, 24 e 32 da Lei de Execuções Fiscais, abarcam praticamente todas as formas de garantia da

²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Reforma no CPC e a Suspensão da Execução Fiscal pela Oposição dos Embargos*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 151. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 64.

execução fiscal. E afirmam, claramente, que a execução é suspensa pela interposição dos embargos.

É verdade que não está escrito, textualmente, na lei de Execuções, algo como o que constava do artigo 739 do Código de Processo Civil. Mas o que consta dos arts. 18, 19, 24 e 32 é um texto que, embora formado por expressões diferentes, *têm o mesmo sentido*. Usando um exemplo colhido da ciência médica, pode-se fazer a seguinte analogia: a Lei das Execuções Fiscais não afirma “o homem morreu”, como afirmava o artigo 739 do Código de Processo Civil. Mas afirma que seu coração parou de bater, que sua atividade cerebral cessou e que seu funeral já foi concluído. Expressões distintas que, contudo, têm o mesmíssimo sentido”.

Exemplos não faltam à nossa doutrina de estudos que nos levam à mesma conclusão, conformes podemos inferir das precisas observações de Henrique Machado Rodrigues Azevedo e Felipe Lobato de Carvalho Mitre²⁹:

“(...) o artigo 18 da LEF determina que a Fazenda só se manifeste acerca dos bens dados em garantia para fins de prosseguimento da Execução Fiscal, caso não haja embargos. De onde se extrai que, a *contrariu sensu*, nas hipóteses em que há embargos não caberá a manifestação da Fazenda Pública nesse sentido, até que eles sejam julgados.

A análise do artigo 19 da LEF leva à mesma conclusão. Esse dispositivo legal dispõe que caso não haja embargos, o terceiro garantidor da dívida será intimado para remir o bem (no caso da garantia) ou para efetuar seu pagamento, sob pena de a execução prosseguir contra ele nos próprios autos. Novamente se verifica que, caso haja embargos, o terceiro devedor não será intimado, visto que a execução estará suspensa. Somente em caso de julgamento improcedente é que o terceiro será chamado a responder pela dívida.

Por sua vez, o artigo 32, parágrafo 2º da Lei de Execuções Fiscais é ainda mais contundente em manifestar a incompatibilidade entre o artigo 739-A do Código de Processo Civil e o diploma que refere as execuções fiscais.

Determina esse dispositivo que o depósito judicial em dinheiro somente terá sua destinação definida (será entregue à Fazenda Pública ou devolvido ao depositante) “após o trânsito em julgado da decisão”. Em outras palavras, somente quando houver decisão terminativa e irrecorrível quanto ao feito executivo é que será levantado o depósito realizado em garantia do juízo. Tal fato conduz à inexorável

²⁹ AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues e MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. *A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do artigo 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 160. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009., p. 38 e 39.

conclusão de que, garantida a execução mediante depósito judicial e interpostos os embargos, eles terão o condão de suspender a execução fiscal até que sejam definitivamente julgados.

(...)

Prosseguindo na análise da Lei de Execuções Fiscais, importante ressaltar que seu artigo 21 possui notória incompatibilidade com a aplicação do artigo 739-A do CPC. Isso porque, caso os embargos, em regra, não tivessem efeito suspensivo, não haveria sentido algum em um dispositivo da LEF que tratasse da alienação antecipada.”

Outro argumento, também relativo à interpretação lógico-sistemática, impõe a inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais. Com efeito, a retirada do efeito suspensivo dos embargos somente tem sentido no âmbito das execuções civis de título extrajudicial, sendo uma das alterações previstas na Lei nº 11.382/06 para dar celeridade a tal tipo de execução.

De fato, referida lei previu que os embargos à execução *(i)* seriam apresentados no prazo de 15 (quinze) dias da citação (e não mais do termo de penhora), *(ii)* não dependeriam da garantia do juízo para sua oposição e, portanto, *(iii)* também não teriam mais efeito suspensivo, a não ser quando houvesse a garantia do juízo e fossem relevantes os fundamentos jurídicos nele suscitados.

Disso decorre que o efeito meramente devolutivo dos embargos é um dentre os vários mecanismos previstos na Lei nº 11.382/2006 para acelerar o processo de execução de natureza civil, não podendo ser isoladamente aplicado às execuções fiscais, que possuem um regime distinto, em que há obrigatoriedade de garantia do juízo, sendo que o prazo para o exercício do contraditório e da ampla defesa via embargos à execução só passa a contar da garantia do juízo.

Também pela interpretação histórica chegamos à conclusão pela inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil.

Com efeito, a doutrina a favor da aplicação de tal artigo ao processo executivo fiscal sustenta que o efeito suspensivo assegurado aos embargos decorria do § 1º do artigo 739 do Código de Processo Civil que, tendo sido revogado e substituído pelo artigo 739-A, não mais fundamentaria a existência de tal efeito aos embargos de natureza fiscal.

Não merece prevalecer, porém, o referido argumento, conquanto o efeito suspensivo aos embargos à execução somente foi introduzido no Código de Processo Civil em 1994, por meio da edição da Lei nº 8.953/1994, sendo certo que, desde a edição da Lei de Execuções Fiscais em 1980 - e, pois, muito tempo antes da inclusão no Código de Processo Civil do efeito suspensivo aos embargos – não pairavam dúvidas quanto à existência de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal.

A terceira forma de interpretação que afasta a aplicação do artigo 739-A é de caráter teleológico e consiste no fato de que o próprio legislador, quando editou a Lei nº 11.382/2006, não quis alcançar as execuções fiscais, conforme podemos concluir da Exposição de Motivos da Lei nº 11.382/2006, segundo a qual:

“13. Este segundo projeto, que buscou inspiração em críticas construtivas formuladas em sede doutrinária e também nas reveladas em sede jurisprudencial, parte das seguintes posições fundamentais:

(...)

m) quanto à execução contra a Fazenda Pública, as propostas serão objeto, posteriormente, de outro projeto de lei, e assim também será objeto de projeto em separado a execução fiscal, que igualmente merece atualização.”

3.3.3 *Da diferenciada formação do título executivo embasador da cobrança tributária via execução fiscal*

Outra questão que não pode passar à percepção quando da análise sobre o tema se refere à diferença na formação dos títulos executivos extrajudiciais de índole privada com a Certidão de Dívida Ativa. Essa é formada sem qualquer participação do executado, como resultado da coerção estatal diante do inadimplemento de uma obrigação que não se pode sequer contestar, enquanto aquela é formada pelo consentimento de ambas as partes (executado e exequente).

A certidão de dívida ativa é, pois, um título executivo extrajudicial formado de modo unilateral pelo Fisco que, não obstante, na maioria das vezes, proporcione ao executado sua defesa no âmbito do contencioso administrativo, acaba por tornar referido exercício inócuo, ao passo que o julgamento é feito pela própria ente arrecadador.

Corroborando referido entendimento, os apontamentos de Hugo de Brito Machado³⁰:

“Não se pode esquecer que nas execuções para cobrança de dívida consubstanciada em título executivo extrajudicial, regidas pelo Código de Processo Civil, o título executivo em princípio é formado com o consentimento de devedor, enquanto o título executivo do crédito tributário é constituído unilateralmente pelo credor.”

No mesmo sentido, Henrique Machado Rodrigues Azevedo e Felipe Lobato de Carvalho Mitre³¹, em trabalho já mencionado no presente estudo:

“A existência da possibilidade de prévia discussão administrativa do crédito tributário, apesar de ser fundamental ferramenta para o controle da legalidade dos atos da Administração Tributária, não tem o condão de se equiparar à manifestação da vontade ocorrida no caso da formação de um título executivo extrajudicial relativo a crédito de matéria exclusivamente privada.

(...)

Portanto, pela própria natureza, o rito da execução fiscal já confere ao contribuinte o status de devedor, mesmo sem que tenha participado consensualmente na formação do título executivo (Certidão de Dívida Ativa). A princípio, não há que se discordar desse fato, sob pena de restar inviabilizada a cobrança dos créditos tributários por parte da Fazenda Pública. Entretanto, eliminar o efeito suspensivo como regra quando da apresentação dos embargos é conferir poder exacerbado ao Fisco, que fiscaliza, autua, age como parte integrante do tribunal administrativo e constitui o título executivo.

Sob essa ótica, o contribuinte passaria a não só ingressar na discussão judicial do crédito tributário na posição de devedor, mas também teria seus bens expropriados como requisito indispensável para exercer seu direito constitucional de acesso ao Judiciário. Não demasiado ponderar que a interpretação inadequada do tema, da forma como criticado no presente trabalho, lavaria à ressurreição da cláusula do solve et repete, totalmente incompatível no paradigma atual.”

Há casos, ainda, em que a situação se agrava, conquanto o contribuinte executado sequer pode exercer seu limitado direito de defesa na via do contencioso administrativo. É o caso das declarações de tributos apuradas e entregues pelos contribuintes e não pagas pelos mesmos.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit. p. 55

³¹ AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues e MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. Op. Cit. p. 40 e 41.

3.4 A Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

A questão posta por meio desse trabalho acadêmico é tão polêmica e vem gerando tanta indignação por partes dos contribuintes executados que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5165, objetivando a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução do texto do artigo 739-A do Código de Processo Civil e seus respectivos parágrafos, com a redação dada pela Lei nº 11.381/2006.

O fundamento da ADI ajuizada pela OAB traz muitas das questões postas por meio do presente trabalho, tais como a constituição unilateral da Certidão de Dívida Ativa, as previsões na própria Lei de Execuções Fiscais sobre os efeitos suspensivo dos embargos à execução fiscal, bem como a inobservância a princípios constitucionais.

A ADI terá rito abreviado, conforme decisão da ministra Cármen Lúcia, baseada no artigo da 12 da Lei nº 9.868/1999.

Com isso, esperamos que a posição do Superior Tribunal de Justiça seja ultrapassada por posicionamento de nossa Suprema Corte, o qual deverá ser orientado pela integração de nosso ordenamento jurídico, com a pacificação da posição que entende pela inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais.

CONCLUSÃO

O presente trabalho acadêmico buscou verificar o tema da (in)aplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais por vários ângulos de análise.

Primeiramente, concluímos que a execução fiscal é muito diferente da execução cível, por várias razões, dentre as quais a formação do título executivo. No caso das execuções fiscais, a Certidão de Dívida Ativa é formada unilateralmente pelo Fisco, não tendo o executado qualquer participação em sua constituição.

Dissertamos sobre o processo administrativo tributário e a forma nem sempre tão imparcial de julgamento, conquanto cabe aos órgãos judicantes da própria Administração Pública sua realização, cabendo ao contribuinte se socorrer do Poder Judiciário se e quando a Fazenda Pública ajuizar a execução fiscal.

Analizamos a Lei de Execuções Fiscais, demonstrando que, embora a referida lei especial não disponha de forma expressa sobre a questão, tal como o fez a Lei nº 11.382/2006, há em seu bojo artigos cuja interpretação leva à conclusão pelo recebimento automático dos embargos à execução no efeito suspensivo.

Da delimitação dos princípios constitucionais aplicáveis ao presente caso, podemos inferir, também, serem os mesmos inobservados quando da aplicação do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais.

Os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório restam inobservados, uma vez que o contribuinte, para exercer seu direito de defesa sobre a cobrança que lhe é imposta, não só deve garantir o juízo, como também tem que se conformar em ver seu patrimônio ser levado à hasta pública, a carta de fiança bancária negociada com a instituição financeira ser executada pela Fazenda Pública, dentre outras medidas temerárias.

Da mesma forma, o princípio da isonomia e proporcionalidade restam inobservados, ao passo que a Fazenda Pública goza de privilégios incomparáveis aos do contribuinte para exercer seu suposto direito creditório. Já não bastasse a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, o privilégio de ter o direito à garantia de seu pretense crédito, resta

ainda o arbítrio de ter como regra a autorização para dar continuidade à execução fiscal com seus atos expropriatórios.

Por tais razões e, considerando as peculiaridades da relação entre o Fisco exequente e o contribuinte executado, nos posicionamos favoravelmente a este último, entendendo por inaplicável o artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues e MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. *A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do artigo 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 160. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1999.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília: Ed. UnB, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Contraditório e o Processo Judicial Tributário*. In: **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil, vol IV**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FURLAN, Anderson. *A Nova Execução Fiscal*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 152. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A Reforma no CPC e a Suspensão da Execução Fiscal pela Oposição dos Embargos*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 151. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Embargos à Execução Fiscal: Prazo para interposição e efeito suspensivo*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 151, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de processo civil, vol III - Execução**. 12ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, HELY LOPES. **Direito Administrativo brasileiro**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. *Análise da Suspensão da Execução Fiscal sob o Prisma dos Fatos, da Finalidade das Leis, da sua Aplicação Razoável e da Coerência do Ordenamento*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 153. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2007.

XEXÉO, Leonardo Monteiro. *A Nova Sistemática da Execução Fiscal*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 140. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.