

# A Lei n. 11.382/2006 e o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal: aplicam-se ou não – e, caso positivo, em que medida – as novas disposições do CPC à execução fiscal?

Victor Barbosa Dutra

Servidor do Ministério Público da União (MPU), lotado no Ministério Público Federal (MPF). Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

**Resumo:** Objetivou-se, com o presente trabalho, examinar a viabilidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais, especificamente no que toca à questão do efeito com o qual devem ser recebidos os embargos à execução (se suspensivos ou não). Tal reflexão mostrou-se necessária porque se percebeu que a Fazenda tem defendido e a jurisprudência tem caminhado no sentido de aplicar irrestritamente as normas gerais ao subsistema especializado da execução fiscal, sem levar em consideração as peculiaridades deste, o que pode conduzir a resultados incompatíveis com a nova ordem constitucional.

**Palavras-Chave:** Lei n. 11.382/2006. Reformas processuais. Celeridade. Efetividade. Garantias. Execução fiscal. Embargos à execução. Efeito suspensivo.

**Abstract:** The aim of the present work is to examine the viability of subsidiary application of the Civil Procedure Code to the Tax Enforcement Law, specifically regarding the effect which must be granted to the “stays of execution” (whether suspensory or not). This reflection seems to be necessary because it was perceived that the Treasury has argued, and the judges are moving toward the

unrestricted application of general rules to specialized subsystem of Tax Enforcement, without considering its peculiarities, which can lead to incompatible results with the new constitutional order.

**Keywords:** Law n. 11.382/2006. Procedural reforms. Quickly. Effectiveness. Warranties. Tax enforcement. Stays of execution. Suspensive effect.

**Sumário:** 1 Introdução. 2 Das reformas no Direito Processual Civil. 2.1 Celeridade e efetividade: um olhar crítico. 2.2 As reformas processuais e a execução fiscal: qual a profundidade dessa relação? 2.3 Dos embargos à execução. 3 Os diferentes pontos de tensão. 3.1 A interação entre norma geral e especial: a necessidade de interpretação sistemática. 3.2 A posição da Fazenda. 3.3 Peculiaridades a serem levadas em conta na mitigação do critério da finalidade. 3.3.1 A posição da LEF no ordenamento jurídico. 3.3.2 A ausência do devedor na formação do título executivo. 3.3.3 A diferença do papel dos embargos com efeito suspensivo nas execuções comum e fiscal. 3.3.4 A manutenção da exigência de garantia do juízo e o perigo de ressurreição da cláusula *solve et repete*. 3.3.5 O resgate da *mens legis* de 1980 ante o ordenamento pós-1988 e os objetivos da reforma processual. 4 Conclusão.

## 1 Introdução

Não é novidade que o Direito Processual Civil tem passado por profundas reformas ao longo das últimas duas décadas, as quais têm sido implantadas de maneira gradual, pontual – contudo, profunda –, e sempre orientadas pelos princípios da celeridade e da efetividade.

Visam a promover, indubitavelmente, a razoável duração do processo, concretizando, assim, “a mais clássica das fórmulas tradicionais do conceito de Justiça, qual seja, a do *suum cuique* ou *a cada um o que é seu*” (FURLAN, 2008, p. 21).

Muito embora tenham recaído sobre questões e institutos específicos do Direito Processual Civil, tais reformas espraiaram-se para outros sub-ramos, como o Processo do Trabalho e o Processo

Tributário, provocando significativas alterações nas relações jurídicas por eles regidas.

No presente estudo, limitaremos-nos a analisar o impacto da reforma implantada pela Lei n. 11.382/2006 – que modificou a execução de títulos executivos extrajudiciais – sobre a execução fiscal, mais especificamente no que tange à aplicação da nova regra do efeito suspensivo nos embargos de devedor.

De um lado, tem sido defendida a aplicação subsidiária irrestrita do Código de Processo Civil (CPC) ao procedimento regido pela Lei de Execução Fiscal (LEF). De outro, no que toca à específica questão do efeito suspensivo dos embargos, tem sido combatida a referida subsidiariedade.

A doutrina tem-se dividido e a jurisprudência, em grande parte, vem-se convencendo com a fundamentação exposta pela Fazenda – sobretudo pela Fazenda Nacional, veiculada por meio de parecer oficial (Parecer PGNF/CRJ n. 1.732/2007). Em razão disso, a necessidade de aprofundamento dessas discussões se revela premente.

## **2 Das reformas no Direito Processual Civil**

### **2.1 Celeridade e efetividade: um olhar crítico**

Nos anos de 2005 e 2006, algo considerado previsível e inevitável para a maioria dos estudiosos do Direito Processual Civil ocorreu: as ondas reformistas que inundaram o processo ao longo das últimas décadas chegaram à execução.

*Previsível* por, ao menos, duas razões: inicialmente, porque “o mote” da celeridade, da efetividade e da instrumentalidade já tinha avançado sobre o processo de conhecimento, alterando-o significativamente, e, de outro lado, porque esse anseio por mudanças não era um fenômeno isolado, cuja existência estava circunscrita

ao Direito pátrio. Pelo contrário, vinha sendo observado “em boa parte dos Estados tidos como Democráticos de Direito, em que a sociedade, cada vez mais complexa e plural, clama por maior rapidez e efetividade na prestação jurisdicional” (AZEVEDO; MITRE, 2009, p. 35).

*Inevitável* porque, para muitos, o processo de execução sempre se revelou “lento, com altos custos e ineficaz” (MOLLICA, 2008, p. 70); o capítulo “mais anacrônico de todo o sistema” (MENDES apud THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 87), “o calcanhar de Aquiles do nosso ordenamento, pois não se mostrava apto a satisfazer o crédito do credor de forma célere e efetiva” (MOLLICA, 2008, p. 69).

Não é por outro motivo que as reformas se concentraram no processo de execução, conforme leciona Humberto Theodoro Júnior (2008, p. 79):

Como a efetividade dos direitos subjetivos quase sempre depende mais de medidas práticas ou concretas do que de meras declarações ou definições, as reformas legislativas concentraram-se, com predominância, no processo de execução e nas vias de acesso aos atos executivos [...]. É nessa ordem de idéias que o direito processual somente se moderniza, de fato, quando aprimora o acesso às vias executivas.

Ocorre que tais reformas se deram de maneira *pontual ou setorial* e nem sempre conseguiram resolver eficazmente o problema que se propuseram a enfrentar. Além disso, não restou evidente uma preocupação dos reformadores no sentido de traçar uma *completa linha de trabalho* ou uma *diretriz* que orientasse as – pulverizadas – reformas.

Por essa razão, tais alterações têm promovido, ainda que involuntariamente, uma descaracterização do Código de Processo Civil, dificultando a sua interpretação sistemática, o que levou a doutrina a tecer críticas contundentes sobre o fenômeno<sup>1</sup>.

---

1 Confira, a esse respeito, a opinião de Diogo Ciufo Carneiro (2008, p. 62-63).

De fato, a mais evidente – e talvez única – *linha de trabalho* que se pode identificar no movimento reformista é o anseio por celeridade e efetividade.

Não se ignora, *ressalta-se*, que tais bandeiras podem e devem ser perseguidas. Contudo, não deveriam, em nossa perspectiva, ser tidas como os únicos *fundamentos* a legitimar a atuação do Direito Processual, haja vista que o processo que se pretende *justo* permite um convívio salutar entre os princípios e as garantias constitucionais referentes ao *acesso à justiça* e à efetiva *prestação* desta.

No mesmo sentido parece estar o magistério de Rosemiro Pereira Leal (apud AZEVEDO; MITRE, 2009, p. 42) quando afirma que:

A pretexto da celeridade processual ou efetividade do processo, não se pode, de modo obcecado, suprimindo deficiências de um Estado já anacrônico e jurisdicionalmente inviável, sacrificar o tempo da ampla defesa que supõe a oportunidade de exaurimento das articulações de direito e produção de prova [...] A ampla defesa, em qualquer sistema jurídico do moderno Estado Democrático de Direito, envolve a cláusula do devido processo legal em sentido substancial (*substantive due process*), equivalente ao direito material de garantias fundamentais do cidadão, como a do devido processo em sentido processual (*procedural due process*), traduzindo a garantia da plenitude da defesa e tempo e modo suficiente para sustentá-la.

Assim, cabe alertar que nem sempre que um novo procedimento propuser a tornar a marcha processual mais célere ou efetiva, estará – *por essa única razão* – apto a ser adotado indiscriminadamente. De fato, se fosse assim, o Direito Processual sequer seria necessário, uma vez que o *processo*, ontologicamente considerado, pressupõe *tempo*.

Não se ignora, contudo, o fato de que referido tempo *pode* e *deve* ser reduzido ao máximo possível, desde que respeitados os demais valores incorporados pelo Direito. Certamente, “duração

razoável do processo não quer dizer celeridade a todo custo, mas, como chamado no Direito espanhol, *derecho a un proceso sin dilaciones indebidas*” (CARNEIRO, 2008, p. 44).

Um olhar mais crítico, por outro lado, não se confunde, em nosso sentir, com preconceitos, haja vista que

se o contraditório é uma garantia inafastável do processo judicial democrático – e isto ninguém contesta –, nem por isto se há de anatematizar todo e qualquer esforço para reduzir a injusta demora na duração do processo (THEODORO JÚNIOR, 2008, p. 79).

## 2.2 As reformas processuais e a execução fiscal: qual a profundidade dessa relação?

À luz dessas considerações, convém destacar que, para alguns, “o efeito suspensivo tem sido apontado como um dos maiores responsáveis pela não-efetividade do processo civil, seja no campo recursal ou na execução” (MOLLICA, 2008, p. 71).

Nas palavras de Yarshell (2001, p. 383-384), por exemplo:

[...] O que impede a maior rapidez no andamento dos processos e na execução dos provimentos que a reclamam – entre outros fatores – é a circunstância de que tais “recursos” acabam suspendendo a eficácia das decisões recorridas e, portanto, retardando a satisfação do direito já reconhecido. Vale dizer: o problema não está na quantidade dos meios de impugnação colocados pela lei à disposição das partes (o que, como dito, pode até ser encarado de forma salutar), mas a questão reside verdadeiramente na aptidão que esses remédios tenham de sustar a eficácia do comando judicial e, dessa forma, impedir a atuação do direito reconhecido na sentença ou em decisão interlocutória.

Tal perspectiva parece ter sido compartilhada pelos idealizadores da Lei n. 11.382/2006, que, ao modificar a redação do

art. 736 e introduzir o art. 739-A no Código de Processo Civil, mantiveram a possibilidade praticamente irrestrita de oposição de embargos à execução sem, contudo, facultar-lhes o efeito suspensivo automático (*ex lege*).

Percebe-se, desse modo, que a garantia do juízo (por penhora, depósito ou caução), *na execução civil*, não é mais um requisito para a *oposição* dos embargos, mas tão somente para a *atribuição de efeito suspensivo*.

Entretanto, não é mais ela – a garantia do juízo – o único requisito.

A nova redação do § 1º do art. 736 exige o preenchimento simultâneo das seguintes condições: a) requerimento do embargante, b) relevância do fundamento invocado, c) manifesta possibilidade de grave dano de difícil ou incerta reparação e c) garantia do juízo<sup>2</sup>.

Em outras palavras, pode-se afirmar que,

de acordo com a atual disciplina do diploma processual, fica o efeito suspensivo condicionado à demonstração dos requisitos genéricos das tutelas de urgência – o *fumus boni juris* e o *periculum in mora* – e à garantia do juízo (PARREIRA; MELO; AMARAL, 2007, p. 9).

Conclui-se, pois, que, na execução *civil*, passamos de um sistema que conferia eficácia suspensiva *ope legis* aos embargos para um sistema cuja atribuição se dá *ope judicis*.

---

2 “Embora a concessão do efeito suspensivo possa ocorrer já no ato do recebimento da impugnação, é rigorosamente fora de dúvida que pode também ser requerido e deferido em momento posterior, diante da superveniente configuração dos requisitos legais. Sendo assim, embora seja dado ao executado recorrer contra o ato de indeferimento do efeito suspensivo, não se pode falar mais em preclusão. É que o requerimento feito em momento posterior encontrará uma nova situação (novos elementos) e, portanto, a decisão anteriormente proferida só subsiste para o momento em que foi editada. A marcha do processo por si só, já configura situação nova a ensejar a renovação do pedido, sem que com isso, entenda-se estar o executado a formular um mero pedido de reconsideração” (YARSHEL; BONÍCIO, 2006, p. 56-57, apud MOLLICA, 2008, p. 74).

Embora muito bem recebida no Direito Processual Civil, a aplicação desta nova regra à execução fiscal tem sido bastante discutida, por revelar-se mais delicada, conforme veremos adiante.

Delimitado está, portanto, o problema central deste trabalho: aplicam-se ou não as referidas disposições do CPC à execução fiscal, no que tange ao novo regime do efeito suspensivo dos embargos?

A resposta para essa difícil pergunta transita por várias outras questões. É preciso refletir, por exemplo, sobre o que é necessário à aplicação subsidiária do CPC à LEF. Basta haver uma lacuna na lei especial ou também é necessária compatibilidade entre ela e a lei geral? A LEF é lacunosa acerca do tema do efeito que deve ser atribuído aos embargos do executado? Os pressupostos (fáticos e jurídicos) que levaram à construção da referida norma de Direito Processual comum podem ser aplicados ao subsistema da execução fiscal, sem prejuízos maiores aos direitos e às garantias previstos na Constituição e à própria coerência do ordenamento jurídico?

Antes de adentrarmos, contudo, nos pontos de divergência, analisemos as características e a importância dos embargos à execução, bem como suas distinções na execução comum e fiscal.

### 2.3 Dos embargos à execução

Para compreendermos melhor o *eventual* impacto das novas regras processuais sobre a execução fiscal, faremos uma breve incursão nas características do instrumento de defesa conferido ao devedor-executado.

Como sabido, o processo de execução tem por objetivo satisfazer um direito previamente delimitado e consubstanciado em título executivo (judicial ou extrajudicial). Desse modo, nele, não há espaço para discussões profundas a respeito da relação jurídica invocada. A oposição dos embargos representa, desse modo, uma exceção à regra.



Com efeito, levando-se em conta que o título executivo e o próprio processo não são imunes a vícios, o ordenamento jurídico conferiu ao executado um mecanismo por meio do qual poderia alegar *toda a matéria* útil à sua defesa.

O destaque para a expressão *toda a matéria* não é aleatório: denota, isso sim, o caráter nitidamente cognitivo dos embargos, conforme leciona Alberto Xavier (2005, p. 279–280) e praticamente toda a doutrina processualista e tributarista:

[...] os embargos do devedor revestem a natureza de um processo de conhecimento, de índole constitutiva, que tem por objeto a destruição do título executivo, de modo a privá-lo da sua eficácia, seja por razões de forma ou de mérito [...] e representam “uma ação de conhecimento estruturalmente autônoma, embora funcionalmente subordinada ao processo executivo”.

Ademais, interessa destacar que os embargos não são meros mecanismos de *defesa*, mas também de *ataque*, como lembra Humberto Theodoro Júnior (2007, p. 14):

Os embargos, tal como indica o léxico, são obstáculos ou impedimentos que o devedor procura antepor à execução proposta pelo credor [...] Sua natureza jurídica é a de uma *ação de cognição* incidental de *caráter constitutivo*, conexas à execução por estabelecer, como ensina Chiovenda, uma “relação de causalidade entre a solução do incidente e o êxito na execução” [...] Não são os embargos uma simples resistência passiva como é a contestação no processo de conhecimento. Só aparentemente podem ser tidos como resposta do devedor ao pedido do credor. Na verdade, o *embargante toma uma posição ativa ou de ataque*, exercitando contra o credor o *direito de ação* à procura de uma sentença que possa extinguir o processo ou desconstituir a eficácia do título. [g.n.]

Desse modo, percebe-se nitidamente que os embargos concretizam, na execução, a *garantia constitucional do contraditório*, o

qual, até então, não se verificara (no caso específico de um título executivo *extrajudicial*, frise-se). Confira, a esse respeito, a lição de Humberto Theodoro Júnior (2007, p. 8):

*Não é a execução um processo dialético. Sua índole não se mostra voltada para o contraditório. Quando se cumpre o mandado executivo, a citação do devedor é para pagar a dívida representada pelo título do credor, e não para se defender. [...] Esse caráter específico do processo executivo, todavia, não impede que interesses do devedor ou de terceiro sejam prejudicados ou lesados pela execução. Daí a existência de remédios especiais para defesa de tais interesses; e, através dos quais, pode-se atacar o processo de execução em razão de nulidades ou de direitos materiais oponíveis ao do credor. [g.n.]*

Prossegue o mesmo autor afirmando que:

[...] Por visar à desconstituição da relação jurídica líquida e certa retratada no título é que se diz que os embargos são uma *ação constitutiva*, uma nova relação processual, em que o devedor é o autor e o credor é o réu [...] A previsão desses embargos é que permite a alguns doutores a *classificação do processo executivo como “processo contraditório eventual”*, porque podem, ou não, esses incidentes ocorrer no curso da execução forçada, que, na sua falta, chegará a termo sem qualquer julgamento ou provimento de mérito (THEODORO JÚNIOR, 2007, p. 14, grifo nosso).

Pois bem, considerando que os embargos são, possivelmente, a primeira e principal oportunidade de realização do contraditório no processo de execução, e levando-se em conta que o Poder Judiciário fundamentaria seus atos expropriatórios subsequentes num título que ainda não passara pelo seu crivo, o Direito tradicionalmente conferia a esses embargos (caso fosse garantido o juízo) a suspensão da execução.

Com a reforma empreendida pela Lei n. 11.382/2006, contudo, o que antes era regra e tradição tornou-se algo excepcional. Com efeito, a regra agora passou a dispor em sentido diametralmente oposto, senão vejamos:

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

Art. 739-A. Os embargos do executado *não terão efeito suspensivo*. [g.n.]

§ 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.

A novidade foi recebida como salutar no âmbito do processo civil comum; tida, por exemplo, como mecanismo de satisfação do crédito exequendo que não anula o direito de defesa do executado. No seio do Direito Processual Tributário, contudo, veio a *agravar* uma verdadeira cisma.

A questão, conforme se demonstrará, é de difícil deslinde e, em nosso ver, só será definitivamente sanada quando do advento da nova lei de execuções fiscais, cujo projeto está em discussão. Tentaremos, ao menos, confrontar os diversos argumentos para que, no período de espera, não seja o ordenamento jurídico prejudicado nem pela morosidade, nem pelo atropelamento de garantias constitucionais.

### **3 Os diferentes pontos de tensão**

#### **3.1 A interação entre norma geral e especial: a necessidade de interpretação sistemática**

Considerando que a Lei de Execuções Fiscais é um conjunto normativo sucinto, inevitável concluir que se deve relacionar com as normas gerais de Direito Processual.

Com efeito, não há como leis concisas (como a LEF, a Lei da Ação Civil Pública, a Lei de Improbidade Administrativa, a Lei da Ação Popular etc.) regularem detalhadamente as regras aplicáveis às complexas relações jurídicas sobre as quais pretendem incidir.

Desse modo, o próprio conceito de *lei especial* traz consigo a necessidade de aplicação subsidiária da norma geral da qual foi destacada. A norma contida no art. 1º da LEF, que determina a aplicação subsidiária do CPC, desse modo – além de se mostrar redundante –, deve servir apenas de *ponto de partida* para uma interpretação mais profunda e completa.

Nessa perspectiva, a aplicação subsidiária das normas gerais às especiais não se pode dar mecânica e automaticamente, como defendem alguns, mas, ao contrário, necessita ser arejada por critérios claros, conforme será demonstrado. Interessante a esse respeito é a posição de Azevedo e Mitre (2009, p. 37), quando afirmam que:

[...] sob uma ótica simplista, o intérprete poderia ser induzido a tomar como premissa inarredável que, na ausência de disciplina expressa sobre determinada questão na lei específica, sempre deverá vasculhar a lei geral até encontrar um dispositivo (isolado que seja) capaz de lhe permitir a esperada “aplicação subsidiária”, solução imediata para todas as possíveis lacunas. [...] Entretanto, verifica-se que o ordenamento jurídico não permite esse empirismo e não confere ao intérprete tamanho poder, nem mesmo as leis gerais podem ser consideradas como estoques de dispositivos esparsos, utilizados pelo operador para alcançar a conotação da lei especial que lhe for mais aprazível. [...] A verdade é que a chamada aplicação subsidiária não pode alterar a essência da lei especial ao bel prazer do intérprete.

Por envolver diversos interesses na aplicação *desta* ou *daquela* norma, e levar a conclusões substancialmente distintas, a tarefa de delimitação da subsidiariedade revela-se importantíssima e complexa. É preciso investigar, por exemplo, se há, de fato, uma lacuna

na lei especial e, em outros casos, se há várias normas – geralmente antagônicas entre si – aplicáveis à questão.

Parcela da doutrina, bem como a Fazenda Nacional, tem defendido que a Lei de Execuções Fiscais seria lacunosa acerca do efeito suspensivo a ser dado aos embargos à execução. A esse respeito, confira, por exemplo, a posição de Leonardo José Carneiro da Cunha (2007, apud MONNERAT, VERISSIMO, 2009, p. 280):

A Lei n. 6.830/1980 não trata dos efeitos decorrentes da propositura dos embargos do executado. Incidem, diante disso, as novas regras contidas no Código de Processo Civil. Significa, então, que, ajuizados os embargos à execução fiscal não estará, automaticamente, suspensa. Os embargos não suspendem mais a execução fiscal, cabendo ao juiz, diante do requerimento do executado e convencendo-se da relevância do argumento e do risco do dano, atribuir aos embargos efeito suspensivo<sup>3</sup>.

Ocorre, contudo, que outros doutrinadores<sup>4</sup> têm chamado a atenção para o fato de que a LEF não teria se omitido a respeito do tema – bastando que seja feita uma leitura mais atenta.

Invocam, a esse respeito, os arts. 18, 19, 24 e 32 da Lei n. 6.830/1980, os quais transcrevemos a seguir:

Art. 18. *Caso não sejam oferecidos os embargos*, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução. [g.n.]

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: [g.n.]

3 A mesma visão é compartilhada por Martins (2008, p. 316).

4 Demonstram a tendência de preservar a execução fiscal com seus efeitos tradicionais: Carneiro (2009); Azevedo e Mitre (2009); Parreira, Melo e Amaral (2007); Segundo e Machado (2008); Machado (2008); Santiago e Breyner (2007); Folloni (2010), entre outros.

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*; [g.n.]

Art. 32, § 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. [g.n.]

Argumentam tais expoentes que, em vista desses artigos, a LEF dispôs, não apenas implícita, mas explicitamente acerca do efeito suspensivo dos embargos. De fato, se o legislador conferiu determinado resultado à *não oposição de embargos ou à rejeição destes* e sorte diversa à *oposição dos embargos ou ao acolhimento destes*, há algum resultado prático e eficaz nessa diferenciação (*verba cum effectu sunt accipienda*, ou seja, não se presumem, na lei, palavras inúteis).

Indagam Segundo e Machado (2008, p. 63) a respeito do art. 19 da LEF:

Por que esperar pela sua não-interposição (com o transcurso *in albis* do prazo correspondente), ou pela rejeição, para que só então se possa intimar o terceiro responsável por garantia real para remir o bem, ou o fiador, para que pague a dívida por ele afiançada, sob pena de contra ele prosseguir a execução? Se é necessário que os embargos não sejam opostos, ou que, caso o sejam, venham a ser rejeitados, para que só então a execução siga o seu curso, é claro que os embargos, regularmente opostos e ainda não julgados, suspendem a execução.

Acerca do art. 24, inciso I, da Lei n. 6.830/80 questionam os autores:

Diante do texto legal transcrito, é o caso de se indagar: por que é necessário que a execução não tenha sido embargada, ou que os embargos tenham sido rejeitados, para que possa a Fazenda adjudicar os bens penhorados? Será por que os embargos suspendem a execução, impedindo-a de adjudicar antes que sejam julgados? Não parece possível outra resposta que não a positiva: sim, os embargos suspendem a execução, nos termos da Lei de Execuções Fiscais (SEGUNDO; MACHADO, 2008, p. 64).

E reconhecem:

é verdade que não está escrito, textualmente, na Lei de Execuções, algo como o que constava do art. 739 do CPC. Mas o que consta dos arts. 18, 19, 24 e 32 é um texto que, embora formado por expressões diferentes, *têm o mesmo sentido* (SEGUNDO; MACHADO, 2008, p. 64).

Em posição intermediária – entre a concessão de efeito suspensivo automático pela *mera oposição* dos embargos e a supressão por completo desse efeito na execução fiscal – parece estar a posição externada por Didier Jr., Cunha, Braga e Oliveira (2009, p. 748-749):

Significa que, na execução fiscal, os embargos, em princípio, não têm efeito suspensivo, a não ser que o juiz conceda à vista do preenchimento dos requisitos previstos no § 1º do art. 739-A do CPC. Há, contudo, uma hipótese em que o efeito suspensivo será automático: quando se chega à fase satisfativa da execução. Nesse momento, os embargos à execução fiscal têm efeito suspensivo automático, pois a adjudicação depende do trânsito em julgado da sentença dos embargos. De igual modo, o levantamento da quantia depositada em dinheiro depende do trânsito em julgado da sentença dos embargos. [...]

Na verdade, há uma peculiaridade na relação entre o particular e a Fazenda Pública que impõe tal regime: convertido em renda para a Fazenda Pública, o particular somente poderia reavê-lo por

demanda própria, submetida à sistemática do precatório. Tal situação revela-se bastante prejudicial ao particular. Então, até para protegê-lo, instituiu-se esse regime de conversão em renda somente ser feita após o trânsito em julgado. [...]

Em suma, os embargos à execução fiscal não têm efeito suspensivo, mas não pode haver adjudicação, nem levantamento do depósito (ou conversão em renda) pela Fazenda Pública, diante das peculiaridades de regras contidas na Lei n. 6.830/1980, que decorrem de uma sistemática particular: a eventual reversão em favor do contribuinte é bastante custosa, mercê da sistemática do precatório e das garantias do Poder Público.

A despeito desta discussão, entendemos que, ainda que houvesse lacuna na LEF, a aplicação subsidiária da norma geral ao subsistema da norma especial deveria obrigatoriamente considerar as peculiaridades deste, sob pena de produzir um resultado que subverta o ordenamento jurídico, aplicando uma regra travestida de subsidiariedade que, na verdade, contrarie a essência do subsistema especializado. Com efeito, “só se cogita de aplicação subsidiária como forma de complementar eventuais omissões da lei a ser ‘subsidiada’, e não de sorte a contrariar o que nela se acha disposto” (SEGUNDO; MACHADO, 2008, p. 65).

Convém ressaltar que o Direito tem como objetivo, entre outros, conferir segurança às relações sociais que regula, e, para que isso se concretize, as regras vigentes devem ser modificadas pelos meios que o próprio ordenamento confere e não pelo mero *fetich*e de modificar.

Não é por outro motivo que a Ciência do Direito, ao longo do tempo, desenvolveu os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade para orientar a solução de problemas como esses. Também não é por acaso que há no ordenamento uma lei que se encarregue de promover tais critérios, como a, equivocadamente denominada, Lei de Introdução ao Código Civil.



Os critérios supramencionados quase sempre conseguem resolver o problema das antinomias. Vez por outra, contudo, surgem as chamadas antinomias de antinomias (ou antinomias de segundo grau), isto é, conflitos entre os próprios critérios.

É o que se verifica, por exemplo, no caso em comento: a LEF é lei especial, porém, anterior; a Lei n. 11.382/2006 contém normas gerais, contudo, é mais recente. Nesse caso, qual critério deve prevalecer, o da especialidade ou o cronológico?<sup>5</sup>

A esse respeito alertam Silva, Bego e Oliveira (2008, p. 163):

Nesses casos de antinomia entre o critério da especialidade e o cronológico, proliferam tanto as divergências acerca de qual o critério deve se sobrepor a ponto de se afirmar comumente que, em tal hipótese, não deve haver regra definida, pois, conforme o caso, haverá supremacia ora do critério cronológico (*lex posterior derogat legi priori*) – norma posterior revoga anterior), ora do critério da especialidade (*lex specialis derogat legi generali* – norma especial revoga a geral).

Eis, portanto, mais um ingrediente para tumultuar as conclusões e exigir cautela.

Nesse contexto, entendemos pertinente a lição de Norberto Bobbio (apud FOLLONI, 2010, p. 16-17) acerca da matéria:

A lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species do genus*)

---

5 Para Ives Gandra Martins (2008, p. 36, apud MONNERAT; VERISSIMO, 2009, p. 278), por exemplo, “Lei especial não pode ser revogada por lei geral, a menos que esta expressamente o determine. A Lei n. 11.382/2006, que é lei geral, nada mencionou acerca da execução da dívida ativa das pessoas políticas, de forma que não tem o condão de alterar a Lei especial n. 6.830/1980. Desta forma, os embargos à execução continuam a manter o efeito suspensivo que lhe outorgava a Lei n. 6.830/1980”.

corresponde a uma *exigência fundamental de justiça*, compreendida pelo tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um *processo natural de diferenciação das categorias*, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. *Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência da regra geral importaria tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça*. Nesse processo de gradual especialização, operado através de leis especiais, encontramos uma das regras fundamentais da justiça, que é a do *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu). Entende-se, portanto, por que a lei especial deve prevalecer sobre a lei geral: ela representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significaria paralisar esse desenvolvimento. [g.n.]

### 3.2 A posição da Fazenda

No caso em apreço, verifica-se que a LEF representa (ou ao menos representou em um dado instante histórico) um desses momentos de *ineliminável desenvolvimento de um ordenamento*. Hodiernamente, contudo, ante a nova execução civil, parece estar ultrapassada.

Diante dessa situação, a Fazenda defende que, se a Lei de Execuções Fiscais foi criada com a finalidade de dar agilidade à cobrança do crédito público, em razão da supremacia do interesse público, as normas gerais de Direito Processual comum que tornarem o procedimento geral mais célere e eficaz do que o procedimento específico devem ser aplicadas, resgatando-se assim a finalidade visada pelo legislador de 1980. Pedimos licença para transcrever os principais argumentos:

Constitui idéia assente na comunidade jurídica nacional que as leis devem ser sempre *interpretadas em consonância com a finalidade a que se propuseram*. Assim, se uma norma é criada com o objetivo de conferir tratamento mais benéfico aos consumidores, idosos, alimentandos etc., o trabalho do exegeta deve ser desenvolvido a pro-

porcionar a eficácia prática de tais escopos, sob pena da legislação ficar distanciada daquilo a que se propôs. [...] Desta forma, *existindo uma legislação especial que foi editada com a finalidade maior de conferir um tratamento mais benéfico para certas categorias, não é razoável que uma alteração na lei geral, aplicável a todas as demais pessoas, que venha a conferir um tratamento ainda mais benéfico do que aquele previsto na lei especial, não derogue os ditames dessa*<sup>6</sup>. [g.n.]

[...] Com que objetivo o legislador criou uma lei especial para regulamentar a execução do crédito da Fazenda Pública? [...] Essa resposta pode ser facilmente encontrada na exposição de motivos da LEF. Nos itens 2 e 4, verificamos que o objetivo de se especializar a legislação ocorreu para conferir celeridade à cobrança do crédito fazendário, diante do interesse público que tal satisfação visa proteger. Mais adiante, podemos perceber no item 24, a seguinte exposição de motivo para a LEF: “As inovações propostas como normas peculiares a cobrança da Dívida Pública, tem por objetivo os privilégios inerentes ao crédito fiscal e a preferência por normas processuais preexistentes, ajustadas ao escopo de abreviar a satisfação do direito da Fazenda Pública. [...] Pensamos que a melhor interpretação a ser feita do ordenamento é a sistemático-teleológica, no intuito de transportar as idéias perfilhadas na “Teoria do Diálogo das Fontes” para a execução fiscal, possibilitando que as normas previstas no CPC, que confirmam maior celeridade e efetividade à execução em relação à LEF, mesmo que contrária aos ditames desta, há de ser aplicada no executivo fiscal<sup>7 8</sup>.”

Não se ignora que toda lei deve ser interpretada de acordo com a finalidade para a qual foi criada. Reconhece-se que, com o passar do tempo, a LEF, “*embora tenha sido de início mais favorável aos interesses fazendários, com as referidas inovações do Estatuto*

---

6 Itens 92 e 94 do Parecer PGNF n. 1.732/2007.

7 Itens 98, 99 e 101 do Parecer PGNF n. 1.732/2007.

8 O STJ, por seu turno, parece trilhar o mesmo rumo cf. REsp n. 1.024.128/PR, rel. min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. em 13.5.2008, *DJe* de 19 dez. 2008, referenciado no Ag.n. 1.276.326, rel. min. Hamilton Carvalhido, publ. em 5 abr. 2010.

Processual, terminou por se tornar mais protetora dos direitos dos cidadãos” (MACHADO, 2008, p. 50).

*O critério da finalidade, todavia, não deve ser tido como absoluto: pode e deve ser temperado* com argumentos que se mostram de igual ou superior importância.

Nesse sentido, parcela da doutrina tem destacado que a interpretação teleológica deve ser empreendida de maneira mais completa, considerando-se, por exemplo, a posição da LEF entre os diversos ramos do Direito; a ausência de participação do devedor na formação do título executivo; os novos valores albergados pela Constituição de 1988; e os objetivos e características das reformas processuais.

### **3.3 Peculiaridades a serem levadas em conta na mitigação do critério da finalidade**

#### **3.3.1 A posição da LEF no ordenamento jurídico**

É cediço em Direito Processual que o processo e o procedimento devem se adequar – ou servir – à relação jurídica material que pretendem regular, mormente quando se partilha do entendimento de que o processo não é um fim em si mesmo.

Nessa perspectiva, revela-se evidente que a Lei de Execuções Fiscais não se encontra apenas no terreno do Direito Processual, mas sim na zona de interseção entre ele e o Direito Tributário.

O Direito Tributário, por seu turno, desde o seu surgimento e ao longo da sua sistematização, sempre foi concebido como um conjunto de normas protetoras do cidadão-contribuinte contra a força do Estado-arrecadador, senão vejamos:

[O Direito Tributário] consiste em uma regulamentação rigorosa e detalhada das possibilidades e dos limites da participação estatal nas atividades e nos ganhos econômicos privados, tendo como diretriz

subjacente a proteção do cidadão contra os excessos estatais e como pano de fundo político a proteção à liberdade de iniciativa privada e à propriedade privada dos bens econômicos. [...] Não houvesse necessidade de limites destinados à proteção do cidadão em face do estado, desnecessário seria o Direito Tributário na forma como é posto: bastaria que o Estado exercesse o seu poder político, mediante o uso da força material que lhe é concedida em caráter de exclusividade. Mas o Estado não pode exercer poder e força senão dentro dos limites estabelecidos pelo Direito Tributário, que é, assim, um direito de proteção do cidadão, a parte fraca e vulnerável na relação tributária (FOLLONI, 2010, p. 23)<sup>9</sup>.

É em função disso que se costuma dizer que a relação tributária (se *verdadeiramente* regida pelo Direito Tributário) é uma relação *jurídica* e não uma relação de *poder*. Desse modo, a aplicação subsidiária do Direito Processual comum à relação jurídico-tributária regida pela Lei de Execução Fiscal, longe de ser feita indiscriminadamente, deve levar em conta as peculiaridades desta.

Em outras palavras, uma novidade criada *para* o Direito Processual comum, pode, certamente, vir a ser usada no Direito Processual Tributário, desde que respeite as particularidades de cada subsistema jurídico e amolde-se a ele, obtendo, dessa maneira, o imprescindível respaldo do ordenamento.

### 3.3.2 A ausência do devedor na formação do título executivo

Uma das mais relevantes peculiaridades a ser levada em conta na aplicação do Direito Processual comum ao Direito Processual

---

9 Na visão deste autor, por exemplo: “Uma das premissas falsas de que parte o parecer, lamentavelmente aceita também pela jurisprudência, é a de que a legislação especial em matéria tributária tem como função privilegiar e proteger o Estado [...] O Direito Tributário, que sempre foi e continua sendo um Direito de proteção do cidadão contra a volúpia estatal, contra a expressão da ‘vontade de poder’ do Estado, vontade essa diante da qual o cidadão é absolutamente impotente – é ‘vulnerável’, diria James Marins –, de repente torna-se um Direito que visa à tutela do próprio Estado! Um Direito ditado pelo Estado com vistas à proteção de si próprio” (FOLLONI, 2010, p. 27).

Tributário é o procedimento de formação do título executivo de que dispõe a Fazenda.

Com efeito, a Administração detém a prerrogativa de *unilateralmente apurar* o seu crédito, *delimitá-lo* e *constituí-lo* em um título executivo: a Certidão de Dívida Ativa, a qual, segundo o magistério de Alberto Xavier (2005, p. 261), “representa um *controle suplementar da legalidade* do lançamento, efetuado pela própria Administração, que pode ter por efeito impedir a instauração de processos de execução infundados”.

Situação diversa, porém, ocorre na formação dos títulos executivos não tributários. A esse respeito, valiosa é a lição de Santiago e Breyner (2007, p. 58):

Havendo prévio consenso entre as partes quanto ao conteúdo do dever e às conseqüências de sua inobservância, não é difícil compreender ou aceitar a disposição do art. 739-A do CPC. Se o devedor constituiu livremente a dívida (em ato unilateral ou bilateral de que participe junto com o credor) e aceitou submeter-se sem mais à coerção estatal em caso de inadimplemento, deve haver relevante fundamento a opor-se aos plenos e imediatos efeitos do ato de execução. Donde a razoabilidade da regra que suprime o efeito suspensivo dos embargos à execução fundada em título extrajudicial, eficácia que fica a depender do reconhecimento de *fumus boni iuris* e *periculum in mora* e que só pode ser deferido após total garantia do débito (CPC, art. 739-A, parágrafo 1º). Porém, o título extrajudicial da dívida tributária (CDA) não conta com o consentimento do devedor, sendo constituído de forma unilateral pelo credor, razão pela qual não pode sujeitar-se à inovação legislativa.

No mesmo sentido é o magistério de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Machado (2008, p. 64-65):

[...] A execução de uma sentença envolve a satisfação de um direito reconhecido por uma decisão judicial. Vale dizer, trata-se da delibe-

ração de um terceiro, em tese imparcial, em relação à qual as partes implicadas puderam interferir, produzir provas, argumentar, recorrer etc. Em suma: uma decisão que se legitima pelo procedimento que a antecede, o qual é construído de forma a reduzir, na máxima medida possível, a possibilidade de erros ou excessos. As coisas não acontecem do mesmo modo na formação dos títulos executivos extrajudiciais, razão pela qual a execução destes últimos deve considerar de forma mais intensa a possibilidade de ser indevido o valor cuja satisfação se requer. Não é por outra razão, aliás, que são muito mais amplas, nesses casos, as possibilidades de oposição por parte daquele apontado como devedor. A propósito, quando se analisam os títulos executivos extrajudiciais, verifica-se que, em regra, são eles formados pela vontade do devedor. Afinal é dele a assinatura no cheque, na nota promissória ou no contrato. Foi sua manifestação de vontade que fez nascer a relação jurídica obrigacional, e o título no qual está representada com força executiva. No caso da execução fiscal, não. O título é originado no âmbito da chamada *autotutela vinculada* de que a Administração Pública é dotada<sup>10</sup>.

Exatamente por ser constituído por vontade unilateral do credor, costuma-se dizer que a abstração daquilo que se encontra constituído no título (i.e. verdade formal) deve ceder lugar à verdade material da relação subjacente a ele. É nesse sentido a lição de Alberto Xavier (2005, p. 281):

Entre nós, tornou-se necessário atenuar a eficácia abstrata do título executivo, em ordem a uma mais perfeita defesa da propriedade individual. Com efeito, a força executória do título cede o passo

---

<sup>10</sup> Poder-se-ia alegar, todavia, que o contribuinte detém a possibilidade de discutir administrativamente o crédito tributário. A esse respeito, destaca-se que: “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 ao crédito de matéria exclusivamente privada [...] Ademais, é uníssono na jurisprudência administrativa o entendimento de que as discussões envolvendo a inconstitucionalidade de leis não podem ser analisadas nessa esfera, o que, na prática, restringe as questões alegáveis na defesa realizada pelo contribuinte” (AZEVEDO; MITRE, 2009, p. 40).

à necessária prevalência da relação subjacente sobre a abstração, da verdade material sobre a verdade formal constante do título; e por isso nele se reconhece a *relação de prejudicialidade* da cognição sobre a execução, mas somente desde que o executado *garanta a execução* por meio de depósito, fiança bancária ou nomeação de bens à penhora (art. 9º da Lei n. 6.830).

### 3.3.3 A diferença do papel dos embargos com efeito suspensivo nas execuções comum e fiscal

Seguindo esse raciocínio, importa destacar que o mecanismo que o ordenamento disponibiliza ao devedor para se opor à execução é, exatamente, os embargos de devedor, que, conforme já vimos, representam uma ação de conhecimento dentro do processo de execução, prestigiando-se assim a garantia constitucional do contraditório.

Nesse sentido, lecionam Parreira, Melo e Amaral (2007, p. 8) que,

sendo a execução embasada em um título executivo extrajudicial (Certidão da Dívida Ativa), os embargos serão sempre de cognição plena, porquanto ausente o exercício do contraditório em juízo antes da formação do título objeto da execução fiscal.

Importa destacar que, em virtude da reforma implementada pela Lei n. 11.382/2006, os embargos, *na execução civil*, a despeito de continuarem oponíveis, serão, por via de regra, destituídos de efeito suspensivo, salvo se preencherem os critérios estabelecidos pelo § 1º do art. 739-A do CPC.

No âmbito do Direito comum, essa nova regra parece encontrar o necessário respaldo, conforme já destacado por Santiago e Breyner (2007) em posição retromencionada. Já no processo tributário verifica-se que há significativa e incontornável necessidade de diferenciação.



De fato, o efeito suspensivo dos embargos não possui a mesma importância no processo comum e no processo tributário. Enquanto naquele pode-se tê-lo como mero ato procrastinatório, ou mero capricho do devedor, na execução fiscal é a principal (e, talvez, única) forma de se defender de uma eventual ingerência indevida em seu patrimônio.

Nesse sentido, argumenta Alberto Xavier (2005, p. 265):

A relevância conferida pelo Direito Tributário à verdade material levou a que o legislador tivesse modelado o processo de execução – que atinge direta e imediatamente a propriedade dos cidadãos – em termos de evitar, na máxima extensão possível, uma execução coercitiva injusta, ou seja, não correspondente à relação jurídica material subjacente. *E fê-lo essencialmente por duas formas: pela via de embargos à execução e pelo regime de suspensão dessa mesma execução.* [g.n.]

Soma-se a isso o fato – não menos importante – de que, não restando suspensa a execução, caso os atos expropriatórios venham a ser consumados, o devedor executado por equívoco (ou executado a maior) só poderá reaver o valor indevidamente arrancado do seu patrimônio se se submeter à *via crucis* do regime de precatórios. Tal situação, por si só, já demonstraria, mais uma vez, a abissal diferença experimentada por um executado comum e por um executado fiscal.

Desse modo, a fragilidade do contribuinte devedor na execução fiscal está evidenciada, conforme lecionam Parreira, Melo e Amaral (2007, p. 11):

[...] as “vantagens” conferidas à Fazenda Pública não podem ser ignoradas. Conforme visto, a legislação processual civil confere à Fazenda Pública algumas prerrogativas que são justificadas através do art. 5º da Constituição. Essas prerrogativas concedidas ao credor não aparecem em nenhuma outra execução, na medida em que somente à Fazenda Pública é garantido tratamento diverso do executado que se submete às regras gerais do CPC, sob pena de grande

desequilíbrio da relação processual. *Cabe também destacar que na execução por título extrajudicial do CPC há certa “igualdade” entre as partes, no sentido de que, se ao final o embargante se sair vencedor, poderá recuperar o valor executado. Já no caso das execuções fiscais esta possibilidade é algo menos do que mera teoria. A execução contra a Fazenda Pública é regida pelo art. 730 do CPC e raros são os casos em que, ao final, o precatório é pago.* [g.n.]

Assim, importa ressaltar que “na execução fiscal, o intuito do efeito suspensivo dos embargos é equilibrar a relação entre o devedor e a Fazenda, a qual dispõe de inúmeras vantagens que lhe garantem tratamento diverso” (PARREIRA; MELO; AMARAL, 2007, p. 12).

Ademais, conforme já demonstrado alhures, não pode ser ignorado o fato de que os pressupostos fáticos que dão sustentação à norma de processo comum são diversos daqueles verificados na relação jurídico-tributária submetida a uma execução fiscal. Em razão disso, a finalidade de agilizar a cobrança do crédito tributário, por não ser um valor absoluto, deve ceder espaço às peculiaridades da relação tributária.

### 3.3.4 A manutenção da exigência de garantia do juízo e o perigo de ressurreição da cláusula *solve et repete*

Não bastasse a peculiar situação do executado fiscal, conforme já exposto, a Fazenda Nacional defende, ainda, a manutenção – ao lado da aplicação da nova regra que suprime o efeito suspensivo – a obrigatoriedade de exigir-se a garantia de uma execução que sequer será suspensa, *in verbis*:

Apesar de possuir tratamento específico sobre a necessidade de penhora para a apresentação dos embargos à execução, [a LEF] nada disciplina a respeito do efeito suspensivo de tais embargos [...] 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 CPC. [...] A conseqüência imediata dessa interpretação é a exigência de constrição patrimonial para que o devedor possa se defender através dos embargos, ao passo em que os atos de expropriação serão efetivados independentemente do respectivo julgamento de tal “defesa”, salvo se atribuído efeito suspensivo pelo magistrado, nos termos do art. 739-A, § 1º, do CPC. Aqui se afigura um dos mais importantes escopos do legislador: uma execução de resultados<sup>11 12</sup>. [g.n.]*

Contra isso, reagiram alguns autores, a exemplo de Folloni (2010, p. 24 e 26):

Depositando e discutindo, o cidadão contribuinte está regular sob o ponto de vista tributário. Não comete nenhuma ilicitude: está absolutamente regular a sua conduta. Não pode, evidentemente, ser privado nem de sua liberdade nem de sua propriedade nessa situação. Não pode ser sancionado como se fosse, em definitivo, devedor inadimplente.

[...]

É inadmissível que, diante da penhora, cogite-se levar adiante a expropriação de bens daquele que está juridicamente regular! Quem o impõe é o regime jurídico tributário brasileiro, não uma pretensa “teoria geral das execuções” e muito menos uma também não exposta, comprovada ou testada “teoria do diálogo das fontes”.

Também opinaram Didier Jr., Cunha, Braga e Oliveira (2009, p. 748-749):

A exigência de prévia garantia do juízo para oposição dos embargos à execução – feita no § 1º do art. 16 da Lei n. 6.830/1980 – não decorre, contudo, de detalhes, vicissitudes ou particularida-

---

11 Itens 14, 15 e 16 do Parecer PGNF n. 1.732/2007.

12 No mesmo sentido é a opinião de Furlan (2008, p. 32-33).

des na relação entre o contribuinte e a Fazenda Pública. Quando da edição da Lei n. 6.830/1980, essa era uma regra *geral*, aplicável a qualquer execução. Em qualquer execução – ressalvada, obviamente, a execução contra a Fazenda Pública, em que não há penhora, nem expropriação de bens –, a apresentação de embargos dependia, *sempre*, da prévia garantia do juízo. A Lei n. 6.830/1980 cuidou, nesse ponto, de copiar, reproduzir, seguir a regra geral; a segurança prévia do juízo como exigência para o ajuizamento dos embargos era uma regra geral, e não uma regra que decorresse da peculiar relação havida entre o particular e a Fazenda Pública. [...] *Atualmente, revogada essa exigência geral, não há mais garantia do juízo para a oposição dos embargos, devendo deixar de ser feita tal existência [sic: exigência] também na execução fiscal.* Aqui, não se trata de norma geral atingindo norma especial, mas de norma geral atingindo norma geral. A norma não é geral por estar inserida num diploma legislativo extravagante ou específico, mas por retratar uma situação peculiar ou por estar inserida num regime jurídico próprio. [g.n.]

Desse modo, há quem veja nessa possibilidade de convivência das regras mais convenientes para a Administração uma possível ressurreição da cláusula *solve et repete*<sup>13 14</sup>.

---

13 AZEVEDO; MITRE, 2009, p. 41. No mesmo sentido é a posição de SEGUNDO; MACHADO, 2008, p. 61.

14 Ensina Cleide Previtalli Cais (2007, p. 444) que, “Em épocas pretéritas, por força da regra *solve et repete*, o contribuinte somente podia contestar a legitimidade de um tributo após efetuar seu pagamento. Em 1961, a regra *solve et repete* foi tida por inconstitucional pela Corte Constitucional italiana, ao entendimento de que introduzia forte desigualdade de fato entre os contribuintes, além de constituir um particular privilégio substancial da Administração, que limitava o direito de defesa garantido pela Constituição italiana. Presentemente, essa cláusula vem merecendo o repúdio dos estudiosos, por violentar o princípio constitucional da igualdade, que deve ser aplicado nas discussões entre a Administração e o contribuinte. Ambas as partes da ação tributária devem estar em posição paritária, não sendo de admitir-se a prevalência da Administração em relação ao contribuinte, como ocorria quando aplicável a regra *solve et repete*. Não fosse esse aspecto, a aplicação da cláusula acarretaria o cerceamento ao livre acesso ao Poder Judiciário, porque muito diferente seria a situação do contribuinte que dispõe e do que não dispõe de meios para pagar o tributo que pretende discutir, sendo fácil concluir que somente o mais afortunado economicamente poderia buscar o Poder Judiciário”.

Diante disso, revela-se oportuno invocar o ensino de Xavier (2005, p. 178):

O sistema adotado pelo Direito brasileiro situa-se, assim, no pólo oposto aos que consagram a regra, prevalecente no “*ancien regime*”, do *solve et repete*, consistente em condicionar a impugnação administrativa ou jurisdicional de um determinado ato ao pagamento prévio da quantia por ele exigida (ou garantia de instância), regra essa reputada inconstitucional pela generalidade dos sistemas jurídicos modernos, por o cerceamento do direito de defesa que inegavelmente comporta ser incompatível com o direito de “ampla defesa” previsto na Constituição, e que é da essência do Estado de Direito.

Há quem defenda, inclusive, que a suspensão da execução fiscal decorra de princípios implícitos no ordenamento constitucional, senão vejamos:

Ainda que o regramento da questão pela lei de execuções fiscais permitisse o avanço da Fazenda exeqüente no patrimônio do executado, para que esta obtivesse a satisfação da quantia por ela própria apurada e tida como devida, isso não poderia ocorrer, sob pena de violação ao *substantive due process of law* (CF/1988, art. 5º, LIV), e aos princípios da ampla defesa e do amplo acesso ao Judiciário (CF/1988, art. 5º, XXXV e LV). De fato, permitir-se-ia, com tal sistemática, que um credor obtivesse a quantia considerada devida, diretamente de quem apontasse como seu devedor, sem qualquer possibilidade de um controle jurisdicional prévio, o que implicaria o retorno, na prática, da odiosa regra do *solve et repete* (SEGUNDO; MACHADO, 2008, p. 63-64).

No mesmo sentido é a opinião de Santiago e Breyner (2007, p. 56), para quem

o nosso ordenamento jurídico alberga princípios constitucionais que imporiam a eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal

mesmo em face de lei específica em sentido contrário, cuja invalidade seria necessário declarar.

Na perspectiva de Hugo de Brito Machado (2008, p. 55), outrossim,

negar o efeito suspensivo na execução fiscal é negar o direito à jurisdição efetiva, expressamente assegurada pela Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XXXV, ao estabelecer que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

### 3.3.5 O resgate da *mens legis* de 1980 ante o ordenamento pós-1988 e os objetivos da reforma processual

Outro ponto que não pode ser relegado a segundo plano quando se procede a uma interpretação teleológica (tentando-se compatibilizar o entendimento do legislador<sup>15</sup> de 1980 com o legislador reformista da presente década) é que as reformas têm sido verificadas em questões pontuais ou setoriais e têm causado conflito de interpretação dentro do próprio Código de Processo Civil.

Desse modo, revelando-se difícil proceder a uma interpretação sistemático-teleológica com as normas insertas no próprio CPC, imagine pretender transpor tais normas para os subsistemas que com ele se relacionam. Pode não ser tarefa impossível, claro, mas que se revela muito mais árdua não há dúvida. Desse modo, afirmamos com convicção que meras aplicações automáticas não encontrarão a verdadeira vontade da lei.

Nesse sentido, defendem Parreira, Amaral e Melo (2007, p. 12) que, “à falta de uma modificação geral, torna-se descabido, na medida em que não explicitado, permitir que alterações pontuais sejam estendidas a outras áreas do Direito que requerem tratamento especial”.

---

15 Não se ignora, ressalta-se, a substancial diferença entre *mens legis* e *mens legislatoris*.

Não é por outro motivo que o próprio movimento reformista – ciente da árdua tarefa que terá de enfrentar – destacou na Exposição de Motivos da Lei n. 11.382/2006:

13. Este segundo projeto, que buscou inspiração em críticas construtivas formuladas em sede doutrinária e também nas experiências 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*<sup>16</sup>. [g.n.]

Essa posição também encontra respaldo no magistério de Athos Gusmão Carneiro (2007, p. 82), para quem “as novas regras do processo de execução não se aplicam, em princípio, à execução fiscal. Está em discussão projeto para uma nova lei sobre a matéria”.

Noutro giro, não se pode ignorar o fato de que a Lei n. 6.830/1980, cuja gestação e nascimento se deram no período do regime militar, elevou sobremaneira o interesse público sobre o privado, transplantando para a execução fiscal as vantagens e os privilégios do Estado sobre o indivíduo.

A Constituição Republicana de 1988, por seu turno, preocupou-se sobremaneira com a conflituosidade inerente às relações tributárias (MACHADO, 2008, p. 49), dedicando, em razão disso, no capítulo do Sistema Tributário Nacional uma seção especificamente denominada *Das Limitações do Poder de Tributar*.

Em razão disso, entendemos que se revela perigoso pretender resgatar uma suposta<sup>17</sup> vontade legislativa – anterior à Constituição

16 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Projetos/EXPMOTIV/MJ/2004/120.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/MJ/2004/120.htm)>. Acesso em: 23 set. 2010.

17 Diz-se suposta porque não se pode afirmar, com absoluta convicção, que a vontade que o intérprete dê atualmente ao conjunto normativo é exatamente aquela que seria manifestada pelo legislador, dada a alteração nas circunstâncias fáticas, políticas e jurídicas.

vigente – sem ao menos não se atentar para os detalhes inerentes a cada subsistema e aos novos valores constitucionais (dos quais, resalte-se, a razoável duração do processo é apenas *um* e não o *único*).

Ademais, também se revela temerário, em nossa perspectiva, facultar ao juiz-intérprete a atividade de *legislador positivo* (pinçando as normas mais convenientes de um e de outro conjunto de normas de sorte a prestigiar, com isso, um suposto interesse público<sup>18</sup>), mormente, quando o próprio legislador reformista fez questão de deixar para instante oportuno a reforma da execução fiscal.

Trilhar esse caminho, para nós, é fragilizar os postulados da segurança jurídica e da própria justiça, bem como a coerência do ordenamento jurídico.

É em razão disso que defendemos a necessidade de proceder a uma interpretação teleológica arejada por outros critérios caros ao ordenamento, possibilitando-se, assim, de maneira mais legítima, encontrar uma solução que sirva de “ponto de equilíbrio na ‘tensão dialética’ entre o privilégio da executividade, como garantia do interesse público e a figura da suspensão, como garantia dos interesses particulares” (ARIAS VELASCO, 1994, p. 30, apud XAVIER, 2005, p. 178).

#### **4 Conclusão**

Conforme demonstrado, partilhamos do entendimento de que a execução fiscal precisa urgentemente de reformas, mormente quando se estão em jogo os créditos com os quais o Estado realiza as finalidades públicas legitimadoras de sua existência.

A complexidade dessa reforma, contudo, não pode ser ignorada. Não é por acaso que o atual movimento reformista, conforme revelado na Exposição de Motivos da Lei n. 11.382/2006,

---

<sup>18</sup> Como se não houvesse nenhum interesse público na segurança jurídica e na manutenção da coerência do ordenamento.



reservou para um momento específico e oportuno a mudança nas regras da execução fiscal.

Não se pode negar, por outro lado, o caráter dinâmico e dialético da construção do Direito, no qual o intérprete e o juiz têm papel de grande destaque. Ressaltamos, todavia, que aqueles que pretendem se aventurar na aplicação subsidiária das novas regras processuais ao subsistema da execução fiscal não podem fazê-lo mecânica e automaticamente, sob pena de gerarem regras casuístas, violadoras de direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, e fragilizadoras da segurança jurídica.

Não ignoramos, igualmente, que os lemas da celeridade, efetividade e da duração razoável do processo são de grande importância para o Direito contemporâneo, inserido inevitavelmente em uma sociedade de massas e que ainda está aprendendo a lidar com os problemas decorrentes dessa condição. Nesse caminho de amadurecimento e de tensão entre os diversos valores jurídicos, todavia, não deve o intérprete, no afã de prestar a rápida jurisdição demandada pela sociedade de massas, se esquecer dos direitos e das garantias conquistados ao longo da História.

## **Referências**

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de; MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do art. 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 160, jan. 2009.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 5. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CARNEIRO, Athos Gusmão. As novas leis de reforma da execução: algumas questões polêmicas. *Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil*, Porto Alegre, n. 48, jul. 2007.

CARNEIRO, Diogo Ciuffo. A constitucionalização do processo e as recentes alterações no processo de execução. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 159, maio 2008.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil – Execução*. v. 5. Salvador: Juspodium, 2009.

FOLLONI, André. Embargos à execução, necessidade de penhora e efeitos do recebimento: relações entre a Lei n. 11.382 e a Lei 6.830. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 173, fev. 2010.

FURLAN, Anderson. A nova execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 152, maio 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 151, abr. 2008.

MARTINS, Sandro Gilbert. Alguns aspectos dos embargos à execução depois da Lei 11.383/2006. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 158, abr. 2008.

MOLLIKA, Rogério. O efeito suspensivo e os embargos à execução na Lei n. 11.382/2006. *Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil*, Porto Alegre, n. 54, 2008.

MONNERAT, Carlos Fonseca; VERISSIMO, Marcos Neves. Da aplicabilidade das inovações trazidas pela Lei 11.382/2006 ao feito executivo fiscal. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 173, jul. 2009.

PARREIRA, Alberto; MELO, Daniela; AMARAL, Gustavo. As alterações da Lei 11.382 e sua repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 143, ago. 2007.

SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 145, out. 2007.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A reforma do CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 151, abr. 2008.

SILVA, Márcio Henrique Mendes da; BEGO, Thiago Pucci; OLIVEIRA, Danilo Mendes Silva de. Considerações acerca das principais alterações no processo de execução de título extrajudicial trazidas pela Lei 11.382/2006 e seus reflexos perante a Lei de Execuções Fiscais. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 156, fev. 2008.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. O devedor perante a execução de título extrajudicial renovada pela Lei 11.382/2006. *Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil*, Porto Alegre, n. 52, mar. 2008.

———. Os embargos do devedor após as reformas do CPC efetuadas pelas Leis nºs 11.232 e 11.382. *Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil*, Porto Alegre, n. 46, 2007.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

YARSHELL, Flávio Luiz. Efetividade do processo de execução e remédios com efeito suspensivo. *Processo de execução e assuntos afins*. v. 2. São Paulo: RT, 2001.