



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
ELIZABETE WALTRICK

INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL
ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

Florianópolis

2010

ELIZABETE WALTRICK

**INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL
ÀS EXECUÇÕES FISCAIS**

Monografia apresentada ao Curso de graduação
em Direito da Universidade do Sul de Santa
Catarina – UNISUL, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Msc. Tânia Maria Françosi Santhias

Florianópolis

2010

ELIZABETE WALTRICK

**INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL
ÀS EXECUÇÕES FISCAIS**

Esta monografia foi avaliada pela banca e julgada apropriada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Florianópolis, de Junho de 2010.

Orientadora: Tânia Maria Françosi Santhias
Universidade do Sul de Santa Catarina

Examinador 1: Professor
Universidade do Sul de Santa Catarina

Examinador 2: Professor.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Dedico este trabalho monográfico a José Carlos Waltrick e Zenita Anselmo Waltrick (in memorian), meus pais. Ninguém um dia recebeu mais amor e apoio do que eu tive de vocês.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, Senhor da Vida, que, com sua infinita bondade, sempre me estendeu a mão nos instantes cruciais e abriu-me os braços nos momentos felizes, como este que realizo.

Aos meus pais, José Carlos Waltrick e Zenita, pelo exemplo de honestidade, perseverança e trabalho.

Ao meu Filho Luiz Eduardo, por ter-se privado da minha presença em momentos importantes, sem deixar de demonstrar sempre compreensão, incentivo, carinho e apoio.

Ao meu irmão André, por toda paciência, colaboração e apoio.

A minha incrível família, por todo o amor e incentivo incomparáveis.

Aos meus colegas de faculdade, pelo tempo que compartilhamos. Não somente no que diz respeito ao aprendizado, sobretudo, pela cooperação dispensada uns aos outros; em especial, meus amigos: Cleyton Silveira, Gisele Folle e Joubert Botelho.

A minha orientadora, professora Tânia Santhias, por ter acreditado na possibilidade da realização deste trabalho, bem como pela confiança em mim depositada para a sua concretização.

De maneira especial ao professor Vicente Lisboa Capella, por lecionar Direito Tributário com tanta propriedade e de quem tive o privilégio de ser aluna. Por sugerir o tema deste trabalho, por despertar meu interesse para a área tributária, e por todas as conversas e dicas que foram de fundamental importância para o alcance de meus objetivos.

A todos, um oceano de gratidão!

RESUMO

Este trabalho aborda como tema de estudo a inovação trazida pela Lei nº 11.382/2006, pela inserção do artigo 739-A ao Código de Processo Civil, o qual desde então, vem sendo aplicado às execuções fiscais. Dentro dessa temática, objetiva-se evidenciar a incoerência da aplicação subsidiária do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais. A aplicação deste dispositivo aos processos executivos da Fazenda Pública não vem recebendo a merecida atenção por parte dos Julgadores. Este fato, somado à existência de poucos autores que abordam o assunto, torna-se um agravante. O estudo trata da origem da aplicação do efeito suspensivo e sua existência na Lei nº 6.830/80, bem como de alguns critérios de interpretação das normas, sem dispensar as peculiaridades da execução fiscal e dos embargos. Para a compreensão da inaplicabilidade do dispositivo processual às execuções fiscais, necessário evidenciar a afronta aos princípios constitucionais, pressupostos e limites que se prestam para afirmar o primado do Estado Democrático de Direito no ordenamento pátrio. Em suma, inúmeras são as discussões pertinentes, razão por que o presente trabalho visa, justamente, analisar a alteração realizada pela Lei nº 11.382/2006, que introduziu o artigo 739-A no CPC, determinando expressamente a supressão do efeito suspensivo automático quando da oposição dos embargos do devedor, e sua influência na execução fiscal.

Palavras-chave: Efeito Suspensivo. Embargos do Devedor. Execução Fiscal. Defesa. Contribuinte.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 ANÁLISE DA APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO ARTIGO 739-A DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS	9
2.1 APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS	9
2.2 ORIGEM DO EFEITO SUSPENSIVO NAS EXECUÇÕES FISCAIS	11
2.3 INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NA LEI Nº 6.830/80	15
2.4 HERMENÊUTICA E CRITÉRIOS PARA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA	21
2.4.1 Antinomias, critérios para solução	22
2.4.2 Técnicas de interpretação das normas	25
3 DA EXECUÇÃO FISCAL	29
3.1 A EXECUÇÃO FISCAL E ALGUNS PRIVILÉGIOS CONCEDIDOS À FAZENDA PÚBLICA	29
3.2 A PRESUNÇÃO RELATIVA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA)	31
3.2.1 Embargos à execução, meio de defesa do devedor	34
3.2.2 Princípios constitucionais e a aplicação 739-A do Código de Processo Civil .	36
3.2.2.1 Princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional	37
3.2.2.2 Princípio do direito à jurisdição	38
3.2.2.3 Devido processo legal.....	39
3.3 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO GARANTIDA, REGULARIDADE DO CONTRIBUINTE SOB PONTO DE VISTA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	41
3.3.1 Depósito do montante integral, regularidade do contribuinte, suspensão da execução	41
3.3.2 Certidão positiva com efeitos negativa, regularidade do contribuinte	44
3.3.3 Impedimento de inscrição no cadastro informativo de créditos não quitados do setor público	47
4 INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ÀS EXECUÇÕES FISCAIS	51

4.1 O TÍTULO EXECUTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CPC.....	51
4.2 CONSIDERAÇÕES AO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO	56
4.3 PAGAMENTO REALIZADO PELA FAZENDA PÚBLICA: NECESSIDADE DE EXEPEDIÇÃO DE PRECATÓRIO.....	60
4.3.1 A inadimplência dos precatórios e a Resolução nº. 92 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ).....	61
4.3.2 Aspectos relevantes acerca da Emenda Constitucional nº 62.....	63
5 CONCLUSÃO.....	67
REFERÊNCIAS	72

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico aborda como tema de pesquisa a alteração trazida pela Lei nº. 11.382/06, que inovou ao inserir o artigo 739-A ao Código de Processo Civil (CPC), dispondo: “*os embargos à execução não terão efeito suspensivo*”.

Essa alteração se deve a Emenda Constitucional 45/2004 que, com vistas a imprimir a celeridade processual, deu origem a uma série de alterações instituídas no CPC.

Ao contrário da antiga sistemática em que a simples oposição de embargos suspendia o curso da execução, agora essa suspensão é excepcional. Somente ficando sobrestada à execução fiscal mediante autorização expressa do juiz, após o requerimento da parte embargante, desde que preenchidos determinados requisitos introduzidos no diploma em comento.

A temática apresentada tem implicações que tocam o fato do dispositivo processual estar sendo aplicado aos processos de execução fiscal. Sem, contudo, ser considerado às particularidades existentes na forma de execução dos créditos tributários. Assim como as disposições da Lei nº. 6.830/80, que tratam especificamente sobre o procedimento para cobrança do crédito público.

O interesse do tema resultou da ânsia, não somente individual como também da maioria dos operadores do Direito, que se encontram em meio a acirradas discussões; de um lado, a Fazenda Pública extremamente satisfeita pela velocidade com que adentrará no patrimônio do particular. E de outro, os contribuintes que, ao perceberem o perigo e a falta de fundamentação jurídica consistente, posicionam-se para defender a impossibilidade de aplicação do artigo da lei processual às execuções fiscais. Considera-se tal aplicação como o resultado de uma interpretação balizada pela melhor e mais prática satisfação do ente fazendário em detrimento de normas, valores e princípios essenciais ao Estado Democrático de Direito.

A discussão do tema entre Fazenda e contribuintes chegou ao Superior Tribunal de Justiça que, por sua vez, firmou entendimento em sentido favorável à aplicação do dispositivo processual às execuções fiscais, deixando, assim, questões relevantes sem respostas.

É que a Lei nº 11.382/2006 alterou conceitos antes tidos como base do processo de execução, sendo necessário repensar toda a ótica do procedimento expropriatório, seus fundamentos e consequências.

Assim, o presente estudo procura investigar a coerência e fundamentação jurídica para ensejar a aplicação do artigo 739-A do CPC às execuções fiscais.

Para empreender a investigação foram adotados o método dedutivo e o procedimento técnico bibliográfico, com consulta a fontes secundárias, especialmente doutrinas, artigos e revistas especializadas, assim como legislações e jurisprudência sobre o assunto.

O trabalho encontra-se estruturado em cinco títulos:

O primeiro título, a presente introdução, é importante para fazer a contextualização do tema, objetivos, bem como a metodologia adotada.

O segundo título trata da análise da aplicação subsidiária do CPC às execuções fiscais e a origem do efeito suspensivo nos processos de execução da Fazenda Pública; bem como a inexistência de omissão na Lei 6.830/80, a Hermenêutica jurídica e critérios para interpretação e aplicação das normas.

Em seguida, o terceiro título aborda aspectos da execução fiscal, a presunção relativa de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, suspensão do crédito tributário e a execução garantida como regularidade do contribuinte sob o ponto de vista do Direito Tributário.

As razões da inaplicabilidade do artigo 739-A do CPC às execuções fiscais é o objeto de estudo do quarto título. Neste ponto do trabalho constata-se a importância crucial do efeito suspensivo às execuções fiscais, sob pena de comprometer a validade do Estado Democrático de Direito.

No quinto título, apresentando-se em conclusão, o resultado da investigação empreendida.

Todavia, importante salientar que o presente trabalho não tem a pretensão de esgotar o assunto, mas tão só esclarecer pontos relevantes apresentados por distintos posicionamentos doutrinários em torno da aplicação subsidiária do artigo 739-A as execuções fiscais. Isso porque, conforme será apontado pela pesquisadora, embora o Superior Tribunal de Justiça tenha firmado entendimento em sentido favorável à aplicação, necessário se faz investigar se o fundamento dessa aplicação é válido.

2 ANÁLISE DA APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO ARTIGO 739-A DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

Inicialmente, para melhor compreensão do tema, faz-se necessário uma análise da forma de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à Lei 6.830/80. A origem do efeito suspensivo nas execuções fiscais e a existência ou não de omissão da Lei de Execução Fiscal (LEF), bem como a Hermenêutica jurídica e critérios para interpretação e aplicação das normas.

2.1 APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

A Lei nº. 6.830/80, de 22 de setembro de 1980, conhecida também por Lei de Execução Fiscal (LEF), dispõe acerca da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. (BRASIL, 1980).

Depreende-se da inteligência do artigo 1º da Lei nº. 6.830/80 que: “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, será regido por esta lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”. (BRASIL, 1980).

Explicitando o termo Subsidiário, De Plácido e Silva (2009, p. 1321), assim o define: “vem do latim *subsidiarius* (que é de reserva, que é de reforço), na linguagem vulgar designa o que vem em segundo lugar, isto é, é secundário, auxiliar ou supletivo.” O autor (SILVA, 2009, p. 1321), completa a definição dispondo que o termo subsidiário corresponde a uma função secundária, porquanto sempre pressupõe o principal, de modo a apoiar, auxiliar, ou reforçar.

Nesse caso, a aplicação subsidiária consiste na aplicação do Código de Processo Civil às execuções fiscais. Todavia, essa aplicação apenas será permitida na hipótese de inexistir previsão para o caso concreto na Lei de Execução Fiscal, ou seja, quando identificada uma lacuna no texto legal. (LOBATO, MILTRE, 2009, p. 37-38).

Nesse viés, Rodrigo Dalcin Rodrigues (2008, p. 80) dispõe que apenas se reputará a existência de uma lacuna na lei quando o texto considerado em sua integralidade não dispuser sobre determinada relação, fato ou ato. Isso porque a construção de uma norma não consiste exclusivamente da análise de um único dispositivo legal. Ao revés, para isso, é necessário um exame minucioso do conjunto de enunciados, podendo abranger a integralidade de uma lei (exemplo, Lei nº 6.830/80), bem como de todos os enunciados de regras processuais.

Em análise da aplicação subsidiária, Carlos Henrique Álvares, Moury Ângelo Botesini, Osmir Fernandes e Ricardo Cunha Chimenti (RT- 1997, p. 22.) traçam as seguintes explanações sobre o assunto:

Quanto à observância subsidiária de normas do Código de Processo Civil, as regras gerais somente são aplicáveis quando a Lei 6.830/80 não contiver previsão sobre o tema, ou seja, aplica-se o Código de Processo Civil somente para resolver as questões não disciplinadas.

Sobre tal aspecto, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (CPC), segundo a inteligência do artigo 1º da Lei nº. 6.830/80 será aplicado aos processos de execução fiscal, caso não haja nenhum outro dispositivo da lei específica, do qual se possa extrair o sentido da norma para reger o processo no ponto duvidoso. Do contrário, inexistirá a lacuna no diploma especial, impossibilitando, assim, a aplicação subsidiária da lei processual às execuções fiscais. (RODRIGUES, 2008, p. 80).

Ademais, merece ser trazido a lume o magistério de Machado Rodrigues de Azevedo e Felipe Lobato (2009, p. 37-38) que assevera:

[...] a aplicação subsidiária não pode alterar a essência da lei especial ao bel prazer do intérprete, sua integralidade deve ser preservada sob pena de, em termos materiais, a lei geral acabar por prevalecer. Por outro lado, quando se assume a possibilidade de se aplicar um dispositivo da lei geral na especial, todas as conseqüências decorrentes dessa aplicação devem ser observadas. O dispositivo retirado da lei geral não pode ser analisado de forma isolada e independente. Ele carrega consigo conseqüências intrínsecas da lei geral, de forma que, caso seja aplicado na lei especial, levará todas essas implicações para o novo contexto em que está sendo inserido.

Assim, na hipótese de se aplicar um dispositivo da lei geral em um regramento especial, deve-se analisar se o comando geral não conflita com os demais dispositivos da lei especial.

Outrossim, Maria Helena Diniz (2008, p. 436-437) preleciona: “uma das principais tarefas da ciência jurídica consiste exatamente em estabelecer as conexões sistemáticas existentes entre as normas”. Diniz prossegue e dispõe a respeito do conselho de Horst Bartholomeyzik:

Na leitura da norma, nunca se deve ler o segundo parágrafo sem antes ter lido o primeiro, nem deixar de ler o segundo depois de ter lido o primeiro; nunca se deve ler um só artigo, leia-se também o artigo vizinho. Deve-se, portanto comparar o texto normativo, em exame, com outros do mesmo diploma legal [...].

Para José da Silva Pacheco (2009, p. 30), o Código de Processo Civil somente prevalece nos pontos em que não contraria a Lei nº. 6.830/80. A aplicação subsidiária do CPC às Execuções Fiscais deve ocorrer pelos critérios utilizados para solução das lacunas na lei. De modo, que o primeiro passo é buscar a solução nos demais dispositivos dentro da própria lei. Se, ainda assim, não se encontrar a solução, analisar-se-á a lei subsidiária. (MACHADO, 2008, p. 52).

2.2 ORIGEM DO EFEITO SUSPENSIVO NAS EXECUÇÕES FISCAIS

A Lei nº. 8.953/94 entrou em vigor no ano de 1995, deu origem ao parágrafo primeiro do artigo 739 do Código de Processo Civil com a seguinte redação: “os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo.” (BRASIL, 1994).

Faz-se necessário, analisar a aplicação do efeito suspensivo antes do advento da Lei supramencionada, para assim descobrir se o fundamento responsável por suspender as execuções fiscais possuía lastro tão somente na aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. (BRASIL, 1973). Haja vista não constar nenhum dispositivo expresso na Lei n. 6.830/80 sobre o efeito em que os embargos seriam recebidos. (BRASIL, 1980).

Na análise da redação original do Código de Processo Civil de 1973, percebe-se inexistir disposição explícita sobre o efeito em que os embargos à execução de títulos extrajudiciais deveriam ser recebidos. Todavia, tal efeito era restrito apenas às execuções fundadas em título judicial, mesmo que limitado às condições elencadas no artigo 741, daquele mesmo diploma. (PIRES, LIMA, 2008, p. 71).

Contudo, a inexistência de dispositivo legal concernente ao efeito suspensivo dos embargos à execução dos títulos extrajudiciais (entenda-se, título extrajudicial de natureza civil e tributário), não foi prejudicado pela omissão do texto processual civil de 1973. Tanto é assim, que o efeito suspensivo foi concedido até o advento da Lei nº. 8.953/94, sem a necessidade de disposição expressa de lei. (PIRES, LIMA, 2008, p. 71).

Naquela ocasião, doutrina e jurisprudência mantinham o entendimento de que o efeito suspensivo era inerente aos embargos, por ser uma ação constitutiva-negativa, porquanto visa à desconstituição do título executivo extrajudicial. Se assim não fosse, os embargos perderiam o objeto diante do prosseguimento da execução fiscal, por constituir a própria defesa do executado.

Também por este prisma, entendeu, àquela época, Humberto Theodoro Junior (1988, p. 1.016):

Quanto à execução do título extrajudicial, não há norma expressa, mas a mesma eficácia se impõe por razão de um princípio lógico-jurídico, cuja atuação se dá na ausência de norma direta.

É que, na essência da atividade jurisdicional, a cognição precede necessária e logicamente à execução. [...] Dentro dessas ordens de idéias, a suspensão da execução decorre, em nosso Código, da regra geral que manda suspender o processo sempre que o provimento jurisdicional de mérito ‘depende do julgamento de outra causa’ (causa prejudicial) (art. 265, IV, ‘a’).

Ao contrário, a não suspensão da execução diante da propositura da ação prejudicial de embargos é que dependeria sempre de texto exposto, para abrir exceção à regra geral que decorre da prejudicialidade.

A suspensividade dos embargos quer dizer que, uma vez recebidos, não se praticarão na execução, até final julgamento do incidente, os atos de expropriação, de levantamento das coisas apreendidas ou de realização da obra a que se refere o título da obrigação de fazer ou não fazer.

Nota-se que, além de considerar a suspensão da execução como efeito inerente aos embargos, o autor menciona a regra processual do artigo 265, IV, alínea “a”, que determina expressamente a suspensão do processo principal quando a causa de mérito dependa do julgamento de outra causa que lhe seja prejudicial.

Ademais, se o efeito era concedido à execução de título fundado em sentença, diferente não poderia ser a execução dos títulos extrajudiciais, os quais não possuem processo de conhecimento.

A fim de demonstrar o entendimento dos tribunais, Luiz Henrique da Costa Pires e Alyne Machado Silvério de Lima (2008, p. 72-73), destacam julgados daquela época sobre o tema:

No âmbito da jurisprudência, vale destacar a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 97.647-7 (j. em 24/09/1982), em que o Exmo. Min. Soares Muñoz reconheceu que “os embargos do devedor, quando cabíveis, suspendem a execução”, apontando adiante que apenas nos embargos à execução fundado em sentença admitir-se-ia a não concessão de efeito suspensivo, caso a defesa não se resumisse aos fatos apontados nos incisos I a VII do artigo 741 da Lei Processual então vigente. Ou seja, reconheceu a Suprema Corte, ainda que de forma implícita, que a concessão do efeito suspensivo aos embargos à execução era a regra, admitindo-se o efeito meramente devolutivo tão-somente aos casos expressamente indicados na lei.

E prosseguem:

O extinto Tribunal de Alçada Cível de São Paulo também julgou o tema por inúmeras vezes, reconhecendo que “(...) A suspensividade dos embargos, no caso de execução fundada em título extrajudicial, corresponde à regra geral decorrente da circunstância de, nessas hipóteses, não ter havido anterior processo de conhecimento (...)”.

Percebe-se que a Lei 8.953/94, que deu origem ao parágrafo primeiro do artigo 739 do Código de Processo Civil, não objetivou inovar no mundo jurídico, apenas deixou explícito o entendimento doutrinário bem como o entendimento jurisprudencial daquela época. (BRASIL, 1994).

Além disso, imperioso se faz trazer à colação, o resultado claro da Exposição de Motivos enviada à época à Presidência da República pelo então Ministro da Justiça, Sr. Maurício Corrêa. Onde constou expressamente: “a introdução de um parágrafo ao artigo 739 explicita o princípio de que os embargos do devedor serão sempre recebidos com efeito suspensivo, conforme, aliás, é da doutrina predominante”. (apud, PIRES, LIMA, 2008, p. 73).

Sobre o dispositivo em questão, Leon Frejda Szklarowski (1995, p. 43) afirmou: “Os embargos terão sempre efeito suspensivo, determinado o acrescido § 1º do art. 739, como, aliás, se entendia, na execução fiscal. O texto aplainou, corretamente, qualquer dúvida, afastando, assim, possíveis dificuldades e polêmicas.”

Por esta razão, se o efeito suspensivo já vinha há tempos sendo aplicado nas execuções fiscais, não havia necessidade da disposição explícita. Esse raciocínio leva ao entendimento dos motivos de inexistir disposição expressa sobre o efeito suspensivo dos embargos na Lei de Execução Fiscal. (PIRES, LIMA, 2008, p. 74).

Por conseguinte, a falta de um artigo expresso na Lei n. 6.830/80 não impediu a concessão do efeito suspensivo às execuções fiscais (por meio dos embargos) por mais de uma década. De modo que jamais houve qualquer questionamento sobre a

ausência de norma explícita, quer na LEF, quer no diploma processual. (PIRES, LIMA, 2008, p. 74).

Outrossim, o artigo 520, inciso V, do Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), determina que as apelações, interpostas de sentenças oriundas de embargos à execução, sejam recebidas somente no efeito devolutivo. A controvérsia advinda da questão, quanto a esse artigo ser ou não aplicável às execuções de título extrajudicial, não é novidade. Tanto, que foi o objeto da súmula nº. 317 do STJ, publicada em 18/10/2005, com a seguinte redação: “É definitiva a execução de título extrajudicial, ainda que pendente apelação contra sentença que julgue improcedentes os embargos”. (BRASIL, 2005).

Ocorre que, não obstante a edição dessa súmula, atualmente ainda se verifica a possibilidade da concessão de efeito suspensivo na apelação em embargos à execução. É o que se extrai da decisão proferida pelo Ministro Humberto Martins do Superior Tribunal de Justiça:

ADMINISTRATIVO E AMBIENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO JULGADOS IMPROCEDENTES – APELAÇÃO – EFEITO SUSPENSIVO– ART. 558 DO CPC POSSIBILIDADES EM SITUAÇÕES EXCEPCIONAIS.

1. Em casos excepcionais, onde haja o fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação, bem como a plausibilidade do bom direito, o art. 558 do Código de Processo Civil autoriza a imposição de efeitos suspensivos à apelação, ainda quando esta seja interposta contra sentença que julgue improcedentes os embargos à execução. (BRASIL. STJ, 2009, AgRg no REsp. 1132266/SC).

Percebe-se que a controvérsia em torno desse tema possui o condão de demonstrar a inerência do efeito suspensivo aos embargos, aplicados às execuções fiscais antes mesmo da superveniência das Leis nº. 11.382/06 e nº. 8.953/94. Ainda que, em alguns casos por meio de medida cautelar. (PIRES, LIMA, 2008, p. 77).

Para elucidar a questão, cita-se a explanação de Luis Henrique da Costa Pires e Alyne Machado Silvério de Lima (2008, p. 77) sobre o tema:

Se os embargos tivessem efeito unicamente devolutivo, não haveria o que ser suspenso pelo recurso de apelação.

Trata-se de mais um indício que leva à constatação de que os embargos à execução fiscal sempre possuíram efeito suspensivo, independentemente da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

Pois, a se considerar o contrário, toda a discussão presente nos Tribunais a esse respeito seria desnecessária. Levando-se em conta que, se os próprios embargos

não possuíam efeito suspensivo, não seria razoável admitir que a apelação o tivesse. (PIRES, LIMA, 2008, p. 77).

2.3 INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NA LEI Nº 6.830/80

A cobrança da dívida ativa foi regulamentada de forma específica pela Lei nº. 6.830/80. Ficou estabelecida, em seu artigo 1º, a aplicação subsidiária do Processo Civil às execuções fiscais. A Lei de Execução Fiscal (LEF) não dispõe expressamente sobre o efeito dos embargos à execução, assim como consta no Código de Processo Civil, desde a vigência da Lei nº. 8.953/94 até a superveniência da Lei nº. 11.382/06. (PIRES, LIMA, 2008, p. 74).

Sendo assim, no ano de 2006 entrou em vigor a Lei nº. 11.382 (BRASIL, 2006), que alterou a redação do artigo 739 do Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), revogou o parágrafo 1º desse mesmo artigo, que assim determinava: “Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo”. Inovou ao inserir o artigo 739-A com a seguinte redação:

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

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

§ 2º A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, cessando as circunstâncias que a motivaram.

§ 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas à parte do objeto da execução, essa prosseguirá quanto à parte restante.

§ 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram, quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

§ 5º Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória do cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento.

§ 6º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de penhora e de avaliação dos bens.

Art. 739-B. A cobrança de multa ou de indenizações decorrentes de litigância de má-fé (arts. 17 e 18) será promovida no próprio processo de execução, em autos apensos, operando-se por compensação ou por execução.

Art. 740. Recebidos os embargos, será o exequente ouvido no prazo de 15 (quinze) dias; a seguir, o juiz julgará imediatamente o pedido (art. 330) ou designará audiência de conciliação, instrução e julgamento, proferindo sentença no prazo de 10 (dez) dias.

Parágrafo único. No caso de embargos manifestamente protelatórios, o juiz imporá, em favor do exequente, multa ao embargante em valor não superior a 20% (vinte por cento) do valor em execução. (BRASIL, 1973).

O dispositivo citado é composto de seis parágrafos, os quais determinam, desde então, que a atribuição do efeito suspensivo às execuções fiscais passa a depender do entendimento do magistrado quanto ao preenchimento dos requisitos similares aos das tutelas de urgência: o *fumus boni iuris* e o *periculo em mora*, além de necessitar da garantia do juízo (PARREIRA; MELO; AMARAL, 2007, p. 13).

Em síntese, a nova sistemática das execuções extrai dos embargos o efeito suspensivo, anteriormente concedido automaticamente pela apresentação dos embargos. (MACHADO SEGUNDO, MACHADO, 2008, p. 60).

Registra-se que, no mesmo instante em que o novo artigo 739-A entrou em vigor, os juízes passaram a aplicá-lo subsidiariamente às execuções fiscais. Atribuíram sua aplicação ao fato de a LEF não conter dispositivo expresso regulando a matéria. Conseqüentemente, surgiram controvérsias sobre o tema, fazendo com que a questão chegasse ao Superior Tribunal de Justiça, o qual firmou entendimento neste sentido:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. OMISSÃO. ART. 535 DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REFORMAS PROCESSUAIS. ART. 739-A, § 1º, DO CPC. REFLEXOS NA LEI 6.830/1980. GRAVE DANO, DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO. NÃO COMPROVADO. EFEITO SUSPENSIVO NÃO CONCEDIDO. REEXAME. SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal de origem manifestou-se de maneira clara e fundamentada sobre o motivo pelo qual não concedeu efeito suspensivo ao agravo, bem como acerca da aplicação do art. 739-A do CPC.

2. Pacífico o entendimento de que em execução fiscal é aplicável o preceito do Estatuto Processual Civil de forma subsidiária, nos termos do disposto no art. 1º da Lei 6.830/80. No caso, inexistente norma específica na legislação especial sobre os efeitos suspensivos. [...] (BRASIL, STJ, 2010, AgRg no Ag 1180395/AL).

Não existe discussão quanto à existência ou não de dispositivo expresso. No entanto, diversos autores reconhecem que, embora não exista um artigo explícito na Lei nº 6.830/80, afirmam a inexistência de omissão no texto especial. Pois, os artigos 18, 19, 21, 24, inc. I, e 32, § 2º, mencionam implicitamente o efeito suspensivo, conduzindo ao entendimento que tal efeito é automático e inerente à apresentação dos embargos. (PIRES, LIMA, 2008, p. 75).

A esse propósito, depreende-se do comando inserto no artigo 18 da Lei nº 6.830/80 que, “caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução”. (BRASIL, 1980).

Nesse viés, a Fazenda não poderá manifestar-se sobre a garantia apresentada pelo contribuinte, se por ele forem opostos embargos. Entende-se que somente poderá ocorrer manifestação da Fazenda após decisão de improcedência dos embargos em primeira instância. (PIRES, LIMA, 2008, p. 75).

Diante da não apresentação dos embargos, a manifestação da Fazenda é necessária tão somente para dar prosseguimento à execução. *A contrariu senso*, se há apresentação de embargos, não cabe manifestação da Fazenda, enquanto estes não forem devidamente analisados. (AZEVEDO, MITRE, 2009, p. 38).

No mesmo sentido, dispõe o artigo 19 da Lei nº 6.830/80 (BRASIL, 1980):

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

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

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

Note-se, o dispositivo deixa claro que o terceiro garantidor somente será intimado quando não ocorrer oposição dos embargos, ou quando estes forem rejeitados. Este fato conduz ao entendimento de que, se não será intimado, é porque a execução estará suspensa devido à oposição de embargos. (AZEVEDO, MITRE, 2009, p. 38).

Nesse diapasão, impende destacar o entendimento de André Dalcin Rodrigues (2008, p. 84), que aduz:

A Lei é expressa em fixar regra pela qual a execução só terá prosseguimento se: (1) não for embargada; ou (2) se os embargos forem rejeitados. A partir da Lei 6.830/80 é possível construir norma pela qual a oposição de embargos, que não sejam rejeitados, é causa da suspensão do processo de execução.

Nesse raciocínio, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2008, p. 63, grifo nosso) prelecionam de modo esclarecedor sobre o tema:

Ora, em tal disposição **parece não apenas implícita, mas claramente explícita, a determinação de que os embargos do executado tenham efeito suspensivo**. Do contrário, por que esperar pela sua não-interposição (com o transcurso do prazo *in albis* do prazo correspondente), ou pela sua

rejeição, para que só então se possa intimar o terceiro responsável por garantia real para remir 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 seu curso, é claro que os embargos, regularmente opostos e ainda não julgados, suspendem a execução.**

No mesmo sentido, André Foloni (2010, p. 29-30, grifo nosso) esclarece:

[...] sendo rejeitados os embargos, e havendo garantia prestado por terceiro, este terceiro será intimado para, em quinze dias, remir o bem ou pagar a dívida, sob pena de, contra ele, prosseguir a execução. Ele tem esse prazo de quinze dias para tomar providências; se não o fizer, a execução prosseguirá: **ora, prosseguirá porque até então estava parada, evidentemente. Estava parada porque os embargos haviam suspenso seu curso normal.**

O artigo 21 da Lei nº 6.830/80 determina que, “na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º, inciso I”. (BRASIL, 1980).

Verifica-se que a terminologia “antecipada” refere-se também à suspensão da execução, porque só assim seria possível falar em “penhora antecipada”, senão, não haveria razões para antecipar a penhora, pois o prosseguimento da execução acarretaria a alienação definitiva. (RODRIGUES, 2008, p. 84).

Henrique Machado Rodrigues Azevedo e Felipe Lobato de Carvalho Mitre (2009, p. 39, grifo nosso) acrescentam:

Perseguindo 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 na LEF que tratasse de alienação antecipada de bens.

Dessa forma, **ou se entende que o artigo 739-A do Código de Processo Civil teria derogado o artigo 21 da Lei de Execuções Fiscais ou se conclui que os embargos à execução fiscal, por sua simples interposição, suspendem o andamento do feito executivo.**

A corroborar com o comando inserto no artigo 19, o dispositivo 24, inciso I, da Lei nº 8.630/80 (BRASIL, 1980), prevê: “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.” Na análise desse dispositivo, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2008, p. 64) questionam:

[...] Porque 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 porque 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.

Se após opostos os embargos, a Fazenda não puder fazer a adjudicação, claro está que o motivo que a impede de adjudicar os bens é a suspensão da execução, pois, após a penhora não há possibilidades de ocorrer adjudicação. (RODRIGUES, 2008, p. 84).

Para Luiz Henrique da Costa Pires e Aline Machado de Lima (2008, p. 76):

Novamente aqui, a legislação apenas admite a execução definitiva - isto é, a expropriação do patrimônio do executado tomado em garantia – nos casos em que a execução não é embargada ou se os embargos viessem a ser rejeitados por decisão (sentença) de primeira instância. De modo que, apresentados os embargos e enquanto estes estiverem sob processamento no juízo de primeiro grau, nenhuma adjudicação pode ser pleiteada pelo exequente.

Não obstante, no que tange ao efeito suspensivo dos embargos, o artigo 32, § 2º, da Lei de Execução Fiscal (BRASIL, 1980, grifo nosso) é ainda mais nítido ao dispor:

Art. 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.
§ 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, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Da análise do artigo 32, § 2º, da LEF (BRASIL, 1980), o depósito judicial ou a garantia do juízo será entregue a uma das partes “após o trânsito em julgado da decisão”. Necessário saber a que decisão se refere o dispositivo.

Para Henrique Machado de Azevedo e Felipe Lobato de Carvalho Mitre (2009, p. 39), é decisão dos embargos, conforme obtemperam:

Tal fato conduz à inexorável 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. Cabe acrescentar que não pode prevalecer qualquer posicionamento no sentido de que, somente nas hipóteses em que a garantia do juízo se materializar por meio de depósito em dinheiro, seria necessário aguardar o trânsito em julgado dos embargos para o prosseguimento da execução fiscal.

Entender a questão sob essa ótica implica inaceitável violação ao princípio da isonomia.

A permanecer o entendimento acima exposto, dois executados com a mesma capacidade contributiva, que atuem no mesmo ramo econômico, sendo executados por dívidas idênticas, poderiam ter tratamentos distintos. Tal fato ocorreria unicamente em razão de que um resolveu realizar o depósito do suposto débito (seus embargos teriam efeito suspensivo) e o outro preferiu nomear bens à penhora (a execução prosseguiria). Nenhum critério juridicamente válido autoriza a distinção quanto aos efeitos dos embargos nesses dois casos.

Nota-se, a ausência de motivos para que se aguarde até o trânsito em julgado de uma decisão, para que só então os valores depositados obtenham destino. A menção do artigo parece fazer sentido unicamente se a decisão se refere àquela que julga procedentes ou improcedentes os embargos à execução fiscal. (MACHADO SEGUNDO, RAMOS MACHADO, 2008, p. 65).

Pelo fato de a execução ser um processo de realização e não de definição, não está sujeito a uma sentença que julgue, por exemplo, procedente ou improcedente o pedido da Fazenda. Ainda que o executado embargue, o que se submete à sentença não é o pedido da Fazenda (exequente), mas sim, o pedido do executado, ou seja, apenas os embargos à execução estão sujeitos à sentença. Porquanto somente essa sentença é passível de trânsito em julgado. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 9).

Por conseguinte, com base no princípio geral de que a lei não contém palavras inúteis, o legislador, mesmo que implicitamente, concedeu o efeito suspensivo à execução fiscal. De outro modo, a execução poderia ter prosseguimento imediato, bastando apenas a Fazenda Pública manifestar-se nesse sentido. (PIRES, LIMA, 2008, p. 76).

Rodrigo Dalcin Rodrigues (2008, p. 85), ao analisar os artigos mencionados, conclui que a Lei nº 8.630/80 não pode ser considerada omissa – como atualmente vem sendo – já que os dispositivos analisados em seu contexto remetem à idéia de que a intenção do legislador foi conceder o efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal.

Se existe a omissão, também existe a possibilidade de construção de uma norma, impondo a suspensão automática da execução pela oposição de embargos.

2.4 HERMENÊUTICA E CRITÉRIOS PARA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DA NORMA

Consoante o entendimento de José Fabio Rodrigues Maciel (2004, p 82-83), a Hermenêutica jurídica é parte da ciência jurídica que estuda os processos de interpretação das leis. É, pois, a teoria científica que visa identificar o conteúdo, o sentido e os fins da norma jurídica. Leva em consideração não só a lei, mas também o direito nela contido. Aponta todos os significados possíveis de uma norma. Entretanto, cabe à interpretação reduzir os diversos significados e indicar o caminho mais adequado, onde fatos e valores não trafeguem na contramão. Desta forma, o Direito se revela ao jurista no ato da interpretação.

Maciel (2004, p. 85-86) ressalta que a análise do Direito deve ser de maneira sistêmica, ou seja, no seu conjunto. De outra forma, restará uma avaliação deslocada do campo pragmático. “Pode-se dizer que interpretar é compreender, conhecer o sentido daquilo que se estuda e avalia; em suma, entender os fenômenos em razão dos fins para os quais foram produzidos”. De modo que a interpretação se dá por meio da Hermenêutica, que conduz à aplicação do Direito, o qual, por fim, influencia diretamente a estabilidade do sistema jurídico.

Em rigor, é por meio da interpretação que se descobre, não apenas a finalidade, mas também, o alcance da norma jurídica. Existe necessidade de interpretação, mesmo quando não há obscuridade no texto legal, justamente para que se determine o sentido e alcance da norma. (MONTORO, 2008, p. 421).

Maria Helena Diniz (2008, p. 480) descreve a utilização da Hermenêutica como sendo de fundamental importância para a solução das possíveis antinomias no ordenamento jurídico, pois este requer a correção do Direito, porque não as tolera. E isso é fundamental para manter a coerência do sistema jurídico.

Nesse passo, Norberto Bobbio (1999, p. 87-91) diz que a antinomia consiste no “encontro de duas proposições incompatíveis”, ou seja, quando se tem duas normas opostas regulando o mesmo fato, as quais não são passíveis de aplicação simultânea. Pode ocorrer, também, que simplesmente não exista norma alguma regulando aquele fato.

Todavia, mesmo nesses casos, os intérpretes da lei têm o dever de solucionar as antinomias, eliminando uma, ou mesmo as duas normas em conflito. Pois, descobrir qual norma deve se aplicar ao caso concreto consiste numa tarefa árdua para o intérprete. Percebe-se, todavia, que a jurisprudência, durante longos anos de interpretação das leis, foi construindo critérios para auxiliá-lo a encontrar a forma mais acertada de resolver antinomias. (BOBBIO, 1999, p. 91-92).

No caso das execuções fiscais, percebe-se que uma interpretação sistêmica com base na Hermenêutica jurídica da própria Lei nº. 6.830/80 revela-se a maneira mais adequada e segura para o deslinde da questão, no que tange à suspensão ou não da execução fiscal. (MACIEL, 2004, p. 85-86).

2.4.1 Antinomias, critérios para solução

Inicialmente, faz-se necessário a distinção entre antinomias “aparentes” e reais. Aparentes são aquelas cuja solução se encontra nos critérios fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico, nos termos do artigo 2º, § 2º da lei de Introdução ao Código Civil, que estabelece: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. (BRASIL, 1942).

Consiste na aplicação dos critérios: hierárquico, cronológico e da especialidade.

As antinomias reais são as que não encontram amparo dentro do sistema jurídico, ou porque não existe critério normativo aplicável ou porque se localizam no mesmo patamar hierárquico, não sendo possível precisar qual a mais forte, qual deve prevalecer. (MACIEL, 2004, p.480).

Apenas as antinomias aparentes serão tratadas, com vistas a explicitar, segundo Norberto Bobbio (1991, p. 92-100, grifo do autor), os critérios de solução. Com maior enfoque no critério da especialidade.

a) Critério Cronológico – também denominado *lex posterior*. Esse critério determina que “entre duas normas incompatíveis, prevalece a norma posterior: *lex*

posterior derogat priori”. Entende-se a lei como expressão da vontade do legislador, assim, em havendo dois atos de vontade da mesma pessoa, prevalece o último.

b) Critério Hierárquico – conhecido como *lex superior*. Dispõe que entre duas normas incompatíveis, prepondera a norma hierarquicamente superior. Uma norma hierarquicamente superior pode revogar uma inferior, mas a inferior nunca poderá revogar uma superior.

c) Critério da especialidade – ou *lex specialis*, consiste em resolver o conflito entre duas normas, uma de caráter geral e outra de caráter especial. Nesse caso prevalece sempre a de caráter especial.

Para Bobbio (1991, p. 96, grifo nosso), a preponderância da lei especial sobre a geral, se dá pelos seguintes fundamentos:

A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem de regra geral à 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 na regra geral importaria no 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 de justiça, que é a do *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu).

Empós as clarividentes lições do autor (BOBBIO, p. 96), havendo diferenciação entre as pessoas a ser tratadas pela lei, insistir na regra geral conduz ao tratamento igual a pessoas diferentes, o que consiste em verdadeira injustiça.

No entendimento de Fabio Ulhoa Coelho (2003, p.72), a norma especial insurge-se sobre a geral. Porquanto trata-se de estabelecer diferenças nos “âmbitos de incidência de cada preceito”. Se a matéria exigiu uma atenção especial do legislador ao determinar um regramento próprio e específico, deve ser tratada desta forma. Sem que uma lei geral de âmbito de incidência diverso possa alterá-la implicitamente (PIRES, LIMA, 2008, p. 80).

Não há que se falar em aplicação de lei geral quando existir norma jurídica própria para um caso específico (lei especial), pois não se aplicará norma que possui um âmbito de incidência mais largo (norma geral). (COELHO, 2003, p. 72).

Considera-se mais justa a disposição veiculada em norma especialmente editada para determinadas situações. A norma especial, em outros termos, não é revogada pela norma geral. Nem esta, a rigor, por aquela. São

diferentes os âmbitos de incidência da norma geral e da especial, ainda que coincidente o tema nelas versado. (COELHO, 2003, p. 73).

É necessário não perder de vista a posição que a jurisprudência pátria assume diante da matéria *sub examine*, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

SIMPLES. EXCLUSÃO. RETROATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. CONFLITO APARENTE DE NORMAS. INOCORRÊNCIA.

[...]

III - No que pertine ao art. 103 do CTN, melhor sorte não assiste a recorrente, eis que, pelo princípio da especialidade, no caso de conflito aparente de normas, leis especiais são aplicáveis em detrimento das gerais - *lex specialis derogat generali*. (BRASIL, STJ, 2008, REsp.1039973/RS)

Outrossim, a superioridade da lei especial consta disciplinada no artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil (BRASIL, 1942), e assim dispõe: “A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

A supremacia da norma especial é evidente, pois a mesma apresenta uma característica intrínseca que é o próprio aperfeiçoamento das normas legais. [...] Para que haja revogação será preciso que a disposição nova, geral ou especial, modifique expressamente ou insitamente a antiga, dispondo sobre a mesma matéria diversamente. Logo, **lei geral revoga lei geral anterior, se com ela conflitar. A norma geral não revoga a especial, nem a nova especial revoga a geral, podendo com ela coexistir** (*lex posterior generalis non derogat speciali, legi specialiper generalem non abrogatur*), exceto se disciplinar de modo diverso a matéria normada, ou se a revogar expressamente (*Lex specialis derogat generali*). (CAMILLO, 2006, p. 68, grifo nosso).

Nota-se que a alteração de uma lei especial por uma geral pode ocorrer somente quando o legislador expressamente faz menção à lei especial, ou no caso de incompatibilidade entre as leis. Para se autorizar a revogação de uma norma, o interprete há que analisar minuciosamente se a coerência da lei antiga será integralmente preservada com as alterações promovidas pela nova lei. Do contrário, a aplicação indiscriminada de dispositivos de outros sistemas na lei específica está sujeito a comprometer a sua estrutura. Desvirtuando, assim, a intenção do legislador, que dispensou atenção especial ao criar um regramento próprio para determinada situação. (PIRES, LIMA, 2008, p. 80).

A respeito do tema, Roque Antonio Carrazza (2010, p. 349, grifo nosso) preleciona:

Em homenagem à segurança jurídica, o intérprete e o aplicador só podem dar pela revogação tácita quando a superposição é onipotente, manifesta e insofismável. Afinal, **intérprete e aplicador não são legisladores** e nem podem fazer-lhes às vezes, o que ocorreria caso derrogassem, via labor exegético, lei que, na realidade, continua em vigor.

A corroborar com exposto acima, José de Oliveira Ascensão (1977, p. 320) preleciona que alguns autores afirmam que a lei geral, por ser mais extensa, conteria em seu âmbito a matéria veiculada na lei especial. No entanto, ele considera insustentável tal afirmação, de modo que, no regramento geral não estão incluídas as particularidades que fundamentam a criação de uma lei especial.

Por essa razão, a lei especial não será afetada pelas alterações ocorridas no sistema de normas gerais.

Cumprindo assinalar que a Lei 6.830/80 (BRASIL, 1980) rege a relação jurídica das pessoas de Direito público, ou seja, a relação em que a União, os Estados ou os Municípios, atuam na execução de seus créditos. A especialidade dessa lei decorre tanto das partes envolvidas na lide, quanto do objeto que é o crédito de natureza pública. Ao passo que o diploma processual civil não se restringe a uma relação processual ou objeto especificamente. Mas sim, a execução de crédito em geral, por isso, é classificada como lei geral. (RODRIGUES, 2008).

Em suma, a Lei nº. 11.382/06 (lei geral) não revoga nem modifica a Lei 6.830/80 (lei especial), ambas são válidas e vigentes, cada uma em seu âmbito de incidência. (BRASIL, 2006; BRASIL, 1980).

2.4.2 Técnicas de interpretação das normas

É, pois, por meio da interpretação que o intérprete liga a realidade normativa à fática com o objetivo de extrair do texto normativo o seu sentido. Desta forma, além dos critérios de solução das antinomias, outra ferramenta que auxilia o intérprete na aplicação das normas são as técnicas de interpretação. Criadas com o intuito de delinear caminhos mais seguros, que conduzam a uma correta interpretação e aplicação do Direito. (GOMES, 2006, p. 61).

No entender de José Jairo Gomes (2006, p. 61) existem cinco técnicas de interpretação. Todavia, isso não significa dizer que se tem cinco formas de interpretar a lei, a interpretação é uma só, as técnicas apenas contribuem para uma interpretação mais razoável e plausível do texto legal.

As técnicas de interpretação são assim denominadas: lógica ou racional; gramatical ou literal; sistemática; histórica e teleológica ou sociológica. Embora o foco desta parte do trabalho seja a interpretação sistemática, faz-se necessário conceituar de forma breve as demais técnicas interpretativas.

a) Gramatical ou Literal: “consiste em exame do texto normativo sob o ponto de vista lingüístico, analisando a pontuação, a colocação das palavras na frase, a sua origem etimológica etc. É a primeira fase do processo interpretativo”. (GONÇALVES, 2003, p.57).

b) Lógica ou Racional: “que atende ao espírito da lei, procura-se apurar o sentido e a finalidade da norma, a intenção do legislador, por meio de raciocínios lógicos com o abandono de elementos puramente verbais”. Extraem-se todas as interpretações e se eliminam resultados absurdos ou contraditórios a outros preceitos. (GONÇALVES, 2003, p.57).

c) Histórica: “baseia-se na investigação dos antecedentes da norma, do processo legislativo, a fim de descobrir o seu exato significado. É o melhor método para identificar a vontade do legislador e os objetivos que visava atingir (*ratio legis*)”. (GONÇALVES, 2003, p.58).

d) Teleológica ou Sociológica: “tem por objetivo adaptar o sentido ou finalidade da norma às novas exigências sociais, com abandono do individualismo que preponderou no período anterior à edição da Lei de Introdução ao Código Civil”. (GONÇALVES, 2003, p.58).

e) Sistemática: “parte do pressuposto de que uma lei não existe isoladamente e deve ser interpretada em conjunto com outras pertencentes à mesma província do direito, levando em conta, às vezes, o livro, o título, o capítulo, a seção e o parágrafo” no qual estão inseridas. (GONÇALVES, 2003, p. 57).

Assim, uma norma de direito tributário deve ser interpretada de acordo com os princípios que regem o sistema tributário. Em determinado momento histórico, por exemplo, predominava o princípio da autonomia da vontade. Com surgimento do intervencionismo na economia contratual, a interpretação sistemática conduziu a proteção do contratante mais fraco.

Nesse sentido, diz-se que as palavras da lei devem relacionar-se com o contexto em que se situam, pelo que muitos juristas preferem denominá-la de interpretação lógico-sistemática. (GONÇALVES, 2003, p.57 - 58).

Nesse diapasão, insta mencionar o entendimento de Fabio Ulhoa Coelho (2003, p. 90–91, 100), ao dispor de modo esclarecedor quando afirma que o intérprete não deve ler um artigo isoladamente. Pois, a norma jurídica não se encontra num único dispositivo, razões pela qual se faz necessária a articulação com outro, ou mesmo outros dispositivos, a fim de descobrir o alcance da norma. Eliminam-se as obscuridades ou falta de sentido do texto analisado.

Escudado em sólido embasamento doutrinário, Ulhoa Coelho (2003, p. 90–91, 100) entende que o método sistemático é o mais adequado para desvendar a correta interpretação da norma jurídica. Destaca que alguns autores chegam a desqualificar o método de interpretação histórica sob a justificativa de que a vontade do legislador não possui muita relevância. O que prepondera é a vontade da lei.

Nos respeitáveis dizeres de José Jairo Gomes (2006, p. 64), seu entendimento a respeito da interpretação sistemática é:

O elemento sistemático poderia ser considerado no âmbito do elemento lógico. Ele parte do pressuposto de que um dado texto jurídico não se encontra isolado, estanque. Ao contrário, pressupõe sua imersão em um universo contextual. Esse universo pode ser representado à maneira de círculos concêntricos, de tal sorte que o menor é o texto legal que se visa a interpretar; em seguida, vem o microsistema em que a matéria tratada se encontra referida; na seqüência, o Direito como um todo e, por fim, a própria realidade sociológica circundante.

Assim, a técnica sistemática considera a complexidade crescente do sistema em que o texto se encontra situado, considerando as conexões que ele mantém com os demais elementos.

Nesse contexto, um artigo da lei geral não pode ser analisado isoladamente. Ele deve ser analisado em conjunto com a lei especial, na qual se pretende aplicá-lo. Observando-se sempre a consonância deste com o diploma especial. Vale ressaltar que o artigo da lei geral, quando aplicado à norma especial, carrega consigo todas as consequências intrínsecas da lei geral para o contexto em que está sendo aplicado. Podendo ocasionar a ruptura da funcionalidade e consonância do regramento específico. (AZEVEDO, MITRE, 2009, p. 37-38).

Por essa razão, a interpretação sistemática revela-se mais consistente no caso sob exame. Porquanto demonstra que a aplicação do artigo 739-A do Código de Processo Civil não se encaixa na Lei de Execução Fiscal, pois a contradiz em seu contexto.

Contexto esse que se mostra apto a ratificar a suspensão da execução pela oposição de embargos. Ademais, aplicar dispositivo de uma lei geral em uma lei especial e ignorar completamente a existência de artigos que, além de estarem relacionados à própria matéria, localizam-se dentro da lei especial, significa, “no mínimo, propor interpretação pela metade”. (ROCHA, 2009, p. 121).

3 DA EXECUÇÃO FISCAL

Sobre tal aspecto, merece serem trazidas à baila algumas peculiaridades da Execução Fiscal, da Certidão de Dívida Ativa e dos Embargos como meio de defesa no processo executivo, bem como a regularidade perante o Direito Tributário do contribuinte que garante o juízo.

3.1 A EXECUÇÃO FISCAL E ALGUNS PRIVILÉGIOS CONCEDIDOS À FAZENDA PÚBLICA

Denomina-se execução fiscal o processo pelo qual a Fazenda pública aufere a satisfação dos seus créditos, tributário e não-tributários, desde que inscritos em Dívida Ativa. (MACHADO, 2009, p. 471).

A execução fiscal não consiste em um processo de conhecimento pelo qual o magistrado julga se o Estado possui ou não direito ao crédito. Também não consiste na constituição ou declaração do direito *sub judice*. Seu objetivo é simplesmente a satisfação do crédito público que, após inscrição em Dívida Ativa, presume-se líquido e certo por força de lei. (MACHADO, 2009, p. 472).

Desta forma, a Certidão de Dívida Ativa, integra os títulos executivos extrajudiciais presumindo-se certeza e liquidez dos créditos por ela representados. Em suma, a execução é o pedido da Fazenda ao judiciário para que force o devedor a adimplir suas obrigações, ainda que por meio de expropriação forçada. (COIMBRA, 1999, p.116).

A esse propósito, a execução de créditos públicos foi regulamentada em 1980 por meio da Lei nº. 6.830, atualmente conhecida por Lei de Execução Fiscal (LEF). Conforme constou na Exposição de Motivos do anteprojeto, que posteriormente converteu-se na citada lei, “sua regulamentação contém apenas normas processuais de especialização procedimental da execução fazendária”. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 7).

O procedimento para cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública foi disciplinado em regramento próprio, especial. Com o intuito de garantir maior celeridade na cobrança de créditos do Estado. Assim, criou-se um procedimento diferente da execução forçada de quantia certa, comumente disciplinada pelo Código de Processo Civil. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 3).

A princípio, a Lei foi recepcionada pelos empresários e classe jurídica com certa descrença. Contudo, o cepticismo não era infundado, pois a Lei apresenta algumas imperfeições. Entre elas, se encontra o excesso de privilégios injustificadamente concedidos à Fazenda Pública que nas palavras de Humberto Theodoro Junior (2008, p. 4), “são privilégios odiosos” que chegam a “repugnar à tradição e a consciência jurídica do direito nacional”.

O autor (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 5) faz duras críticas à Lei de Execução Fiscal, principalmente aos vários pontos em que deixa de observar o princípio da isonomia. Os privilégios concedidos à Fazenda Pública vão de encontro a esse importante princípio constitucional que, em síntese, determina igualdade de todos perante a lei.

Por isso o Código de Processo Civil está impregnado desse princípio ao longo de toda a sua regulamentação, e chega, mesmo, a impor ao juiz o dever funcional de assegurar, sempre, às partes “igualdade de tratamento”, enquanto tramitar a causa em juízo (art. 125, I). (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 5).

Assim, a isonomia apenas abre exceção na hipótese incontestável de interesse público ou social, a exemplo da prerrogativa de prazo em dobro para a Fazenda. Uma vez que leva em conta a dificuldade dos advogados ao enfrentar a burocracia do sistema para reunir elementos necessários à defesa do Estado.

Afastada, porém, a *ratio essendi* do tratamento privilegiado, qualquer norma processual que institua regime desigual para as partes que deveriam litigar em igualdade de condições atrita com o preceito constitucional da isonomia, ao qual não se pode furtar o próprio Estado, quando se coloca numa situação em que nenhum motivo especial determina ou justifica a usufruição de privilégios e prerrogativas negados ao outro litigante. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 5).

Nesse contexto, Humberto Theodoro Junior (2008, p. 5) acredita que a supremacia do interesse público sobre o particular não justifica tais privilégios concedidos à Fazenda Pública, considerando-os injustificáveis.

No intuito de evidenciar alguns privilégios concedidos injustificadamente à Fazenda Pública, o professor (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 5-6) traz a colação à intimação dos advogados das partes. Pois, enquanto a intimação dos procuradores fazendários se faz pessoalmente, o procurador do contribuinte continua a receber suas intimações por meio de publicações na imprensa oficial.

O mesmo ocorre com a substituição de bens penhorados. Ao contribuinte, só é admitido fazê-lo em casos extremos e restritos. Já a Fazenda, pode requerê-lo indiscriminadamente, sem qualquer motivo, critério ou restrição. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 5).

Nesse rumo, outro privilégio em detrimento do contribuinte é a interrupção do prazo prescricional, pelo simples despacho do juiz na petição inicial, sem que exista a necessidade de citação do devedor. Nas situações em que os pólos dessa relação se invertem (execução contra a Fazenda Pública), o prazo prescricional apenas será suspenso com a efetiva citação (pessoal) do Ente Público, nos termos do artigo 35 a 38 da Lei Complementar nº 73/93. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 6).

Como se não bastasse, ainda é facultado à Fazenda cancelar a Certidão de Dívida Ativa, mesmo que ajuizada a execução, sem representar ônus para qualquer das partes. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 5-6).

Registra-se que os privilégios concedidos à Fazenda não param por aí, existem outros semelhantes, além dos acima demonstrados. Não obstante, agora se concede à Fazenda a satisfação do crédito antecipadamente, ou seja, antes mesmo que seja apreciada a defesa do executado. Isso ocorre por meio da tentativa de fazer com que desapareça o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal, e o faz, mesmo contrariando os pontos em que a Lei n. 6.830/80 não teve o propósito de privilegiar a Fazenda Pública. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 5-6).

3.2 A PRESUNÇÃO RELATIVA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA)

Os créditos da Fazenda Pública, tributários ou não, serão inscritos em Dívida Ativa após devidamente constituídos. Desde que findo o prazo fixado por lei ou

após o trânsito em julgado de decisão proferida em processo regular para pagamento do crédito, se a quitação desse montante permanecer pendente. (CARVALHO, 2009, p. 624-625).

A inscrição em Dívida Ativa consiste na constituição unilateral de título extrajudicial, que servirá de base para cobrança judicial, ou seja, a execução fiscal. Dessa inscrição, extrai-se do livro de registros a Certidão de Dívida Ativa (CDA), único título extrajudicial que não exige participação do devedor. É constituída por ato unilateral do credor. (CARVALHO, 2009, p. 625).

O artigo 2º da Lei de Execução Fiscal dispõe no sentido de que a CDA compreende, além do montante devido, as atualizações monetárias, juros, multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Esse dispositivo elimina qualquer dúvida que possa surgir sobre a liquidez da CDA, pela soma dos acréscimos supra mencionados. (PAULSEN, ÀVILA, SLIWKA, 2009, p. 165).

Humberto Theodoro Junior (2008, p. 17) consigna que, nos termos da lei, o título executivo garante ao credor utilizar-se do processo de execução para satisfazer seu crédito. A liquidez e certeza são atributos do título que podem se revelar antes mesmo de ajuizada a execução forçada devido à sua natureza documental.

Toda obrigação emerge de algum fato, de sorte que, para se aquilatar da exigência e do objeto de um vínculo obrigacional, é preciso conhecer, com segurança, o fato jurídico que o gerou e a prestação que terá de ser realizada para o respectivo cumprimento.

Nessa ordem de idéias, considera-se como certa uma obrigação, quando se dispõe de elementos probatórios que revelam, com segurança, sua existência jurídica; e como líquida aquela cujo objeto se acha adequadamente identificado. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 17).

Prossegue o autor (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 17-18), afirmando ser insuficiente para exigência do título apenas a prova da dívida e demonstração do seu objeto. O título há que ser também exigível, pois pode estar sujeito a termo que ainda não alcançou, não podendo ser exigido. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 17-18).

Conquanto, para que haja a execução é necessária a existência de um título executivo, correspondente a uma obrigação líquida, certa e exigível, nos termos do artigo 586 do Código de Processo Civil. (THEODORO JUNIOR, 2008, p. 17-18).

Nesse sentido, segundo Araken de Assis (2007, p. 149), ao parafrasear Carnelutti, “o título é certo quando não há dúvidas acerca da sua existência; líquido, quando inexistente suspeita concernente ao seu objeto; e exigível, quando não se levantam objeções sobre sua atualidade.”

Nesse viés, o artigo 3^a da Lei n° 6.830/80 (BRASIL, 1980), confere à Certidão de Dívida Ativa a presunção de certeza e liquidez. Nesse rumo, segue o Código Tributário Nacional consoante a dicção do artigo 204 (BRASIL, 1966), a Certidão de Dívida Ativa possui o status de prova pré-constituída.

Entretanto, do parágrafo único desse dispositivo se extrai: “A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

Daí depreende-se que a presunção de certeza e liquidez dos créditos fazendários é *juris tantum* (relativa). Isso significa dizer que cabe prova em contrário, conquanto exigem-se provas inequívocas, aptas a desconstituir tal presunção. Ou em outras palavras, o título executivo é constituído unilateralmente, e, com efeito, o contribuinte necessita cercar-se de provas inequívocas. (PORTO, 2005, p. 48).

Cumpra assinalar que, nesse caso, há inversão do ônus da prova. Ao invés de recair sobre a Fazenda Pública, que é quem alega. Ao contrário, cabe ao contribuinte provar a inexistência da dívida, ou que deve, mas não o montante alegado pelo credor. Assim, caso o contribuinte não concorde com os valores cobrados, deve apresentar provas aptas a refutar a pretensão fazendária. (Rodrigues, 2002, p. 153-154).

Com efeito, se existe prova em contrário, parece razoável que seja apreciada antes da expropriação dos bens do executado. Ao revés, estar-se-ia cerceando o direito de defesa do devedor. (THEODORO JUNIOR, 2009, p. 25).

A liquidez da certidão de dívida ativa não inibe o executado de questionar a existência e validade do lançamento tributário, uma vez, que se trata de presunção legal apenas *juris tantum*. Quer isto dizer que o embargante tem o direito de produzir provas que se mostrarem úteis à defesa de suas alegações, na busca de elidir o título fiscal. (THEODORO JUNIOR, 2009, p. 25).

O embargante não só tem o direito de produzir provas em sua defesa, como de tê-las apreciada pelo judiciário antes de sua condenação, o que raramente ocorrerá por conta da indevida aplicação do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais, conforme será demonstrado adiante. (PORTO, 2005, p. 127).

3.2.1 Embargos à execução, meio de defesa do devedor

A presunção de certeza e liquidez do título executivo fiscal não permite discussão acerca da regularidade na constituição do crédito e seus atributos no processo de execução fiscal. Contudo, frisa-se que, em sendo uma presunção relativa, admite prova em contrário, ao passo que o momento oportuno para que o devedor apresente sua defesa é pela oposição dos embargos à execução. (PORTO, 2005, p. 124).

Os embargos constituem ação autônoma. A ele aplica-se o princípio da eventualidade, o qual orienta a contestação no procedimento ordinário do Código de Processo Civil. Revela-se no momento em que devedor contesta a cobrança, argüindo toda sua matéria de defesa, com vistas a desconstituir o título formado unilateralmente pela Fazenda Pública. Razão pela qual consistem em meio de defesa do devedor. (PORTO, 2005, p. 124).

No entendimento de Orlando Fida e J. B. Torres Albuquerque (2003, p. 85), torna-se evidente a conclusão de que:

Com efeito, opondo embargos, o executado provoca, através de processo de conhecimento, uma decisão que impeça o processo de execução ou desfaça pela destruição da eficácia do título executório.

Trata-se, portanto, de uma ação constitutiva, porque destinada a uma sentença constitutiva, visto que visa à desconstituição da relação processual executória ou da eficácia do título executório.

Assim, os embargos, como ação que são, dão lugar a uma nova relação processual, a um novo processo, em que o embargante funciona como autor, e o exeqüente, isto é, o embargado, funciona como réu.

Nessa esteira, o embargante pode requerer provas, juntar aos autos documentos, arrolar testemunha e requerer perícias. No entanto, revela-se condição *sine qua non* para a apresentação dos embargos a segurança do juízo, por penhora, depósito ou fiança bancária, isto é, o embargante deverá apresentar garantia correspondente ao montante da dívida. Somente assim haverá possibilidade de recebimento dos embargos pelo juiz. (PORTO, 2005, p. 126).

Entretanto, apesar de o juízo estar devidamente seguro, com aplicação do artigo 739-A do CPC, os embargos não mais suspendem automaticamente o processo expropriatório. Por este dispositivo, a suspensão da execução encontra-se agora condicionada ao entendimento do magistrado, no que diz respeito ao prosseguimento da execução ensejar grave dano, de difícil ou incerta reparação. (PORTO, 2005, p. 126).

Os embargos à execução revelam-se processos mais complexos por conta da dilação probatória, assim, conseqüentemente, tendem a ter seu julgamento prolongado. De maneira que, se comparados à simplicidade da execução fiscal, na qual inexistente possibilidade de dilação probatória, fácil concluir que a expropriação dos bens do executado se dará antes mesmo que seja apreciada sua defesa formulada em embargos.

Em abono à disposição doutrinária, *mister* se faz trazer à colação a parte da judiciosa decisão proferida pela Segunda Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou seguimento ao agravo de instrumento nº 2009.04.00.029881-8/SC, o qual objetivava a concessão do efeito suspensivo à execução fiscal pela oposição de embargos.

Compulsando a documentação carreada aos autos, verifico que citados pressupostos não restam caracterizados. Os fundamentos carreados aos autos dos embargos à execução não contêm os fundamentos relevantes que possam infirmar a presunção de liquidez e certeza das CDAs. Ademais, o artigo 739-A do CPC exige, também, a presença de fundado receio de grave dano ou incerta reparação. **Nesse ponto, destaco que a possibilidade de prejuízos financeiros à empresa não configura o dano previsto na lei, porquanto tal entendimento resultaria na suspensão de todos os executivos, indistintamente, o que, por óbvio, contraria o espírito das novas disposições processuais.** Por outro lado, o artigo 694, § 2º, daquele mesmo diploma, expressamente prevê o ressarcimento dos danos apurados em sendo reconhecida a procedência dos embargos. Logo, não se constata efetivo e irreparável prejuízo à empresa, devendo ser confirmada a decisão agravada. (BRASIL. TRF4ª Região, 2009, grifo nosso).

Note-se, o próprio judiciário reconhece que o prosseguimento da execução causa dano ao contribuinte. No entanto, continuam aplicando o dispositivo do Código de Processo Civil, indiscriminadamente aos embargos à execução fiscal.

No mesmo sentido, é o entendimento do Tribunal Superior de Justiça:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REFORMAS PROCESSUAIS. ART. 739-A, § 1º, DO CPC. REFLEXOS NA LEI 6.830/1980. POSSIBILIDADE DE GRAVE DANO, DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO NÃO COMPROVADA. EFEITO SUSPENSIVO NÃO CONCEDIDO. REEXAME PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

[...]

2. In casu, o Tribunal a quo entendeu que "a CDA é título extrajudicial e, no âmbito administrativo, há a observância dos princípios do devido processo legal, artigo 739-A do CPC. (...) Por fim, **não há falar em configuração de periculum in mora, por inexistir possibilidade de perecimento do direito, mesmo porque, se ao final do julgamento dos embargos/apelação, a solução do litígio for favorável à parte executada, a questão deverá ser resolvida em perdas e danos.**"

3. A constatação de que o prosseguimento da execução renderia à recorrente lesão grave e de difícil reparação exige reexame probatório, incabível em

sede de Recurso Especial, a teor do que dispõe a Súmula 7/STJ: A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. [...] (BRASIL. STJ, 2009, AgRg no Ag 1133990/RS, grifo nosso).

Vale lembrar que o principal argumento utilizado como justificativa para a aplicação do artigo 739-A do Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), era tão-somente o princípio da celeridade processual. Resulta claro que a aplicação desse dispositivo tendo por fim a celeridade processual não se sustenta, pois, além de não atender esse princípio, acaba por sobrecarregar ainda mais o Poder judiciário.

Levando-se em conta que todos os embargos à execução julgados procedentes não de ensejar no mínimo mais dois processos que, obviamente, serão julgados pelo judiciário. Assim, em rigor, ter-se-á um processo versando sobre repetição de indébito pelos valores pagos indevidamente, e outro versando sobre possíveis perdas e danos.

Não obstante, a aplicação do dispositivo em questão vai de encontro a diversos princípios constitucionais, como será demonstrado na seqüência.

3.2.2 Princípios constitucionais e a aplicação 739-A do Código de Processo Civil

Os princípios constituem o lastro que mantém a estrutura do ordenamento jurídico (ÁVILA, 2008, P. 38). No intuito de evitar ou pelo menos amenizar abusos do Poder Público, o legislador constitucional, por meio dos princípios, estabeleceu garantias aos indivíduos. (DENARI, 2002, p. 38).

Em linhas gerais, merece ser trazido à baila o magistério de Carrazza (2010, p. 42-43) ao conceituar princípios.

Princípio é o começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema. [...] Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erronia inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual. [...]

Também por este prisma é o entendimento do respeitável Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 163), concernente à importância dos princípios no ordenamento jurídico.

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 fator 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 a determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representem para a ideologia do interprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobre-princípios.

Assim, depreende-se do texto constitucional uma vasta quantidade de princípios gerais, explícitos e implícitos que, por sua vez, são denominados gerais, porque aplicam-se a todo o ordenamento jurídico. (CARVALHO, 2009, p. 164). Assim, faz-se necessário uma breve explanação acerca dos que possuem maior relevância para o presente trabalho.

3.2.2.1 Princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional

A constituição brasileira, em seu artigo 5º, inciso XXXV, determina que “a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. (BRASIL, 1988).

Em consonância com a lição sempre precisa do professor Hugo de Brito Machado (2009, p. 465), o Direito brasileiro considera inconstitucional a lei (não importando qual seja), que direta ou indiretamente exclua da apreciação do Poder judiciário qualquer lesão ou ameaça.

Percebe-se que a não concessão de efeito suspensivo à execução fiscal não deixa de ser a afastabilidade do Poder judiciário em relação ao contribuinte, que se vê ameaçado de sofrer a expropriação dos seus bens (muitas vezes indevidamente), sem que tenha sua defesa apreciada pelo judiciário. É como se o judiciário estivesse negando-se a prestar-lhe tutela jurisdicional.

A corroborar o exposto, insta transcrever o entendimento do renomado Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 168, grifo nosso) que registra:

A função jurisdicional, no Brasil, é primazia absoluta do Poder Judiciário. A idoneidade para *dizer o direito aplicável* é disseminada entre outros Poderes e está aberta a quem quiser fazê-lo. Inobstante isso, só o Poder Judiciário transmite às suas manifestações o peso das decisões *definitivas*. Advém daí o rigor da redação, constitucional, vedando às leis que impeçam àquele que se viu lesado no seu direito individual, ou que se sente ameaçado de tanto, o recurso de bater às portas do Poder Judiciário, deduzindo em juízo sua pretensão. **Fica assegurado a todos, sem exceção, o direito à tutela jurisdicional do Estado, com o sainete que lhe é próprio, a aptidão para fazer coisa julgada – a definitividade.**

Nesse raciocínio, uma lei que obsta a apreciação de defesa está, incontestavelmente, negando a prestação jurisdicional. Nesse viés, essa lei se revela inconstitucional. Uma vez que, ter a análise de sua defesa somente após a expropriação de seus bens, equivale à defesa alguma. Porquanto os embargos já terão perdido o objeto, e a sentença procedente quando neles prolatada, servirá ao contribuinte única e exclusivamente como prova pré-constituída para futura ação de perdas e danos.

3.2.2.2 Princípio do direito à jurisdição

O princípio do direito à jurisdição está contido no mesmo inciso do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional (XXXV, do artigo 5º da Constituição), ao determinar que “a lei não excluirá de apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL, 1988).

Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 467), nesse dispositivo constitucional também consta “a mais elementar e mais fundamental de todas as garantias jurídicas, que pode ser considerada em termos bem simples, como o *direito de ter direito*”.

No dizer sempre expressivo do autor (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 467, grifo nosso), salienta-se:

Realmente, de nada valeriam os direitos, todos eles, se não houvesse a garantia da jurisdição. A garantia de que o Estado estará presente para solucionar os conflitos, que são inevitáveis na vida em sociedade.

O direito à jurisdição, ou, mais exatamente, **a garantia de jurisdição, é da maior relevância especialmente quando se trata de conflitos que surgem na relação do Fisco com o contribuinte.** Na relação tributária que, a rigor, ainda é mais uma relação *de poder* que uma relação *jurídica*, exatamente porque não se conseguiu, ainda, assegurar plenamente uma jurisdição efetiva, capaz de aplicar o Direito Tributário em todos os casos com imparcialidade, alguns juízes aceitam com facilidade o argumento fundado no interesse público ou nas denominadas *razões do Estado*, deixando o elemento jurídico em segundo plano, especialmente quando se trata de processo cautelar.

Com base no princípio de acesso ou direito à jurisdição, vê-se, ao contrário do que o judiciário vem decidindo no tocante à negativa de efeito suspensivo às execuções fiscais, que o contribuinte tem o direito de ter sua defesa apreciada para, só depois, caso haja total improcedência dos embargos, ter seus bens expropriados.

Os embargos, embora, formalmente constituam uma ação autônoma, fazem parte da execução fiscal, que é a fase cognitiva. Assim, é por meio dos embargos que o Estado toma conhecimento das alegações do executado, é o momento em que será solucionada a lide. Entretanto, o recebimento dos embargos no efeito devolutivo poderá torná-los inúteis pela perda do objeto e, conseqüentemente a lesão já terá definitivamente ocorrido. (MACHADO SEGUNDO, MACHADO, 2008, p. 56).

3.2.2.3 Devido processo legal

Em consonância com a lição sempre expressiva de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 169, grifo do autor), “*O devido processo legal é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional*”. De maneira que “não se concebe, nos dias atuais, alguém ser apenado sem que lhe seja dado oferecer as razões que justifiquem ou expliquem seu comportamento”.

Esse princípio foi consagrado expressamente pela Constituição Federal, consoante a dicção do artigo 5º, LV, *in verbis*: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. (BRASIL, 1988).

Nesse diapasão, Roque Antônio Carrazza (2010, p. 464) entende que este princípio é de extrema importância, tanto que nem mesmo uma emenda constitucional

poderá revogá-lo, ou de algum modo reduzir seu campo de atuação. E por maior razão, também não haverá possibilidades de revogação ou alteração desse princípio por meio de lei *lato sensu* e ato administrativo. Para Hely Lopes Meirelles (2002, p. 658), esse princípio “é universal dos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”.

No devido processo legal, estão contidos os princípios do contraditório e da ampla defesa.

O contraditório de certo modo se confunde com a ampla defesa, por ser uma forma de assegurá-la. Por contraditório, entende-se o conhecimento que se dá a uma das partes dos atos relevantes praticados no processo pela parte contrária. “Sobre o que diz o autor deve ser ouvido o réu, e vice-versa. Sobre as provas produzidas por uma das partes deve a outra ser ouvida, as partes devem ter oportunidade de atuar, contraditando uma as afirmações da outra”. (MACHADO, 2009, p. 467).

Ampla defesa é o direito conferido às partes de produzir todos os meios de provas, e alegar tudo que possa ser útil na defesa da sua pretensão posta em juízo. Tem por base permitir a cada um o direito de exercer sua defesa sem que lhe seja fixados limites que a tornem inviável. (MACHADO, 2009, p. 467).

Desta feita, a aplicação do artigo 739-A do CPC às execuções fiscais torna inviável a defesa do executado, ao menos, antes que lhe ocorra lesão a seu direito. Assim, parece desarrazoado garantir ao embargante o contraditório e “ampla defesa” somente depois de expropriados seus bens. Tão desarrazoado, quanto imaginar um procedimento ordinário onde se permitisse a produção de provas somente após a prolação da sentença. Desta forma, a aplicação do artigo citado parece não ter consonância com os princípios constitucionais. (BRASIL, 1973).

3.3 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO GARANTIDA, REGULARIDADE DO CONTRIBUINTE SOB PONTO DE VISTA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Insta analisar os efeitos da suspensão do crédito tributário para o contribuinte, bem como se a garantia do juízo sob o aspecto do direito tributário pode ensejar a regularidade do contribuinte/devedor frente ao Fisco.

3.3.1 Depósito do montante integral, regularidade do contribuinte, suspensão da execução

O artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN) elenca algumas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (BRASIL, 1966). Nessas hipóteses mesmo estando o crédito tributário devidamente constituído, o Fisco fica impedido de efetuar a cobrança do montante, de maneira que, lhe é vedada a possibilidade de adotar qualquer medida que possa constranger o contribuinte ao pagamento do tributo, bem como a execução fiscal. (PAULSEN, 2008, p. 173).

Hugo de Brito Machado (2009, p. 182) diz que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário poderá ser *prévia* ao lançamento: quando se opera antes da própria exigibilidade. Significa dizer, no curso do procedimento de constituição do crédito tributário. Assim, mais apropriado seria o termo “impedimento” ao invés de suspensão.

Poderá ser *posterior* ao lançamento: quando o crédito já se encontra constituído e a obrigação pode ser exigível, contudo, desde que não ocorra nenhuma das hipóteses do artigo 151 do CTN. (MACHADO, 2009, p. 182).

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, segundo o comando inserto no artigo 151 do CTN, são: a moratória; o depósito de seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e, por fim, o parcelamento. (MACHADO, 2009, p. 182).

Tendo em vista que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede o Fisco de tomar qualquer medida que possa constranger o devedor ao pagamento do tributo (PAULSEN, 2008, p. 173), torna-se necessária a breve explanação acerca do disposto no artigo 151, II do CTN, o depósito de seu montante integral.

Depósito do seu montante integral: é ato voluntário. Voluntário, porque não pode ser exigido como pressuposto para o conhecimento da ação judicial interposta em face da Fazenda Pública (anulatória, declaratória, mandado de segurança). No tocante aos embargos, estes podem ser conhecidos sem a necessidade de depósito do montante integral, se estiverem garantidos por outra forma como, por exemplo, por penhora ou fiança bancária. Por isso, se diz ser o depósito um ato voluntário. (MACHADO, 2009, p.186).

Contudo, o depósito efetuado pelo sujeito passivo da relação tributária, visando à suspensão da exigibilidade do crédito, deverá corresponder à quantia exigida pela Fazenda Pública, ou seja, o valor integral da dívida. Entretanto, nem por isso, o depositante está a concordar com os valores cobrados. É justamente por discordar que realiza o depósito. Tão somente, para que lhe seja concedido o direito de discutir a dívida judicialmente. (MACHADO, 2009, p.187-188; PAULSEN, 2008, p. 180-181).

Desta forma, o depósito tem o fito de permitir ao contribuinte proteção contra a negativa do Fisco na concessão da certidão de regularidade fiscal, da inscrição no Cadastro Informativo (CADIN - espécie de lista negra de devedores inadimplentes) e contra o ajuizamento de execução fiscal. Além de prevenir a incidência de correção monetária. (MACHADO, 2009, P.187-188; PAULSEN, 2008, p. 180-181).

Em regra, o depósito do montante integral só se difere dos embargos, no que tange ao momento em que o crédito é garantido. No primeiro, a garantia é oferecida antes do ajuizamento da execução fiscal, no segundo, após o ajuizamento. Resulta claro que o objetivo de ambos é exatamente o mesmo, discutir a dívida, bem como a finalidade também é a mesma, assegurar o pagamento do credor. (BRASIL, 1966; BRASIL, 1980).

Note-se que a Lei nº. 6.830/80 em seu artigo 16, § 1º, determina a garantia do juízo como condição *sine qua non* para o recebimento dos embargos, não havendo motivos para o prosseguimento da execução, uma vez que não existe risco de frustração no pagamento do credor. (BRASIL, 1980).

Ademais, o contribuinte que efetua o depósito do montante integral não é considerado inadimplente, assim como o embargante também não pode ser. Evidentemente, se não pode ser considerado inadimplente, também não poderá ser privado de sua liberdade nem de sua propriedade, ao menos, enquanto os embargos encontrarem-se na pendência de análise pelo Judiciário. (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, dispõe o artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Porquanto, tanto o depósito do montante integral, como a garantia oferecida à oposição de embargos, sugere o exercício regular de um direito constitucionalmente posto à disposição do contribuinte. (BRASIL, 1988).

Nesse rumo, o contribuinte garante o pagamento do tributo mediante o depósito judicial, que terá seu destino vinculado à decisão final, após o trânsito em julgado da sentença no processo que ajuizou para discutir o crédito tributário. O fisco somente poderá levantar os valores após decisão im procedente ao depositante. Se a decisão for parcialmente favorável à Fazenda Pública, levantará apenas a quantia correspondente ao valor apurado pela decisão. Devendo o saldo remanescente retornar ao contribuinte. (MACHADO, 2009, P.187-188; PAULSEN, 2008, p. 180-181).

Assim, também deve ser o procedimento nos embargos à execução, pois as situações são praticamente idênticas e, portanto, não existem razões que justifiquem tratamento diverso entre o contribuinte que garante a dívida em momento anterior ao ajuizamento da execução fiscal, e o que garante depois do ajuizamento. Pois a finalidade restará atendida, a garantia do recebimento da dívida pelo credor. (PAULSEN, 2008, p. 174; BRASIL, 1966).

Leandro Paulsen (2008, p. 174, grifo nosso), com muita propriedade, dispõe sobre o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário frente à execução fiscal: “A suspensão da exigibilidade **impede a execução fiscal**, que a pressupõe. Além disso, enseja a **obtenção de certidão de regularidade fiscal** (art. 206 do CTN) e implica **suspensão da inscrição no CADIN**”.

Escudado nesse sólido embasamento doutrinário, percebe-se que se o depósito no montante da dívida suspende a exigibilidade do crédito tributário por conferir regularidade fiscal ao contribuinte. E a suspensão da exigibilidade desse crédito impede a execução fiscal. Assertivas que inevitavelmente conduzem ao entendimento de que a execução fiscal deverá ser suspensa diante da oposição dos embargos, estando o juízo devidamente assegurado pelo depósito do montante cobrado pela Fazenda

Pública. Ao menos, enquanto pendente de análise os embargos à execução. (PAULSEN, 2008, p. 174; BRASIL, 1966).

O fato de existir execução fiscal ajuizada não altera a existência do depósito que, do mesmo modo, antes ou depois de ajuizada execução fiscal, garante que o credor receberá o que lhe é devido. (PAULSEN, 2008, p. 174; BRASIL, 1966).

Destarte, o contribuinte que possui o crédito tributário suspenso por alguma das hipóteses arroladas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, é considerado regular perante o fisco, por força do artigo 206 do mesmo diploma. Regularidade comprovada por meio da Certidão Positiva com Efeitos Negativa, de modo que não poderá haver expropriação de seus bens, situação idêntica à do embargante que oferece garantia da dívida. (BRASIL, 1966).

3.3.2 Certidão positiva com efeitos negativa, regularidade do contribuinte

Determinadas relações jurídicas ou atos negociais do cotidiano do contribuinte exigem a comprovação de quitação dos tributos. Como por exemplo, para participar de licitação, realizar o registro de alienação de imóveis, obter empréstimos ou financiamentos, dentre outros. Em alguns casos a exigência poderá advir da própria lei. (OLIVEIRA, 2009, p. 20).

Dispõe acerca da Certidão Positiva de Débito fiscal o artigo 205 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), nos seguintes termos:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Assim, a comprovação de regularidade fiscal é feita por meio de Certidão Negativa de Débito, expedida a requerimento do interessado à autoridade fiscal. Como mencionado, a Certidão Negativa se revela essencial para o contribuinte no desempenho de seus interesses econômicos. (BARROS CARVALHO, 2009, p. 626-627).

Tanto, que o direito a sua obtenção é garantido constitucionalmente (art. 5º, XXXIV, b), obrigando as repartições públicas fornecê-las aos requerentes, dispondo sobre sua regularidade perante o Fisco. Todavia, a autoridade fiscal somente pode indeferir o pedido de Certidão Negativa, quando em condições de especificar os tributos devidos e os respectivos valores. (CARVALHO, 2009, p. 627).

Também por este prisma é o entendimento do respeitável Leandro Paulsen (2008, p. 220) ao asseverar que:

Não basta eventual presunção do Fisco de que o contribuinte não tenha cumprido suas obrigações tributárias. Não é suficiente, que deixe de constar do sistema de controle de arrecadação ingressos de títulos de determinada contribuição mensal. É preciso que o Fisco possa apontar a existência de débito, o que depende de **prévia formalização do crédito tributário**.

A Certidão Negativa não consiste em mera informação disponibilizada pelo Fisco, mas “à própria situação material dos contribuintes e ao direito de agir e atuar no mundo jurídico”. (OLIVEIRA, 2009, p. 20).

No entanto, a existência de débitos pendentes não significa necessariamente que o contribuinte tenha que paga-los imediatamente. Se tratar-se de créditos vincendos ou em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou ainda de créditos cuja exigibilidade esteja suspensa consoante o artigo 151 do CTN, poderá obter a Certidão Positiva de Débitos com Efeitos Negativa, a qual possui o mesmo valor da certidão negativa. (CARVALHO, 2003, p. 540).

Consoante a inteligência do artigo 206 do Código Tributário Nacional, “tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.” (BRASIL, 1966).

Com efeito, o contribuinte anteriormente privado da certidão negativa de débitos e de alguns direitos, por conseqüência de sua inadimplência no pagamento dos tributos. Na medida em que garante a execução por meio de penhora, depósito ou fiança bancária, passa a ser tratado como pagador assíduo. O Código Tributário Nacional equipara a garantia oferecida ao próprio pagamento do tributo. Não importando, se já existe processo executivo. Insta ressaltar, de título presumidamente certo e líquido. (OLIVEIRA, 2009, p. 21).

Por outro lado, não se pode considerar o crédito objeto de execução fiscal como obrigação extinta. Entretanto, suscita-se a indagação quantos aos motivos que

teriam levado o Código Tributário Nacional a equiparar a garantia na execução fiscal ao próprio pagamento do tributo, vez que, para o contribuinte, o resultado prático dos efeitos produzidos pela certidão positiva com efeitos negativa, é inegavelmente o mesmo da certidão negativa. (OLIVEIRA, 2009, p. 21).

Existem duas razões a justificar o fato supramencionado. A primeira consiste na proteção do Erário pela submissão de uma série de atos jurídicos condicionados à exigência de Certidão Negativa de Débitos, obrigando, assim, os devedores a manter regularidade no cumprimento da obrigação tributária. Contudo, ao garantir a execução, a restrição em conceder certidão perde a razão de existir. Tal que, o objetivo do fisco foi até certo ponto alcançado, assegurando-lhe a satisfação do crédito pela garantia prestada à execução. (OLIVEIRA, 2009, p. 21).

A segunda razão seria no tocante ao contribuinte que desejasse discutir o débito. O obstáculo representado pelo impedimento para realizar os atos jurídicos vinculados à apresentação da certidão de regularidade fiscal, indeferida pelo inadimplemento, consistiria em coação. Obrigando-o a efetuar o pagamento do tributo, ainda que indevido fosse. Desta forma, ao garantir a execução, obtém documento com efeitos semelhantes à Certidão Negativa, tornando-se livre para exercer seu direito de defesa. Efetivando-se, assim, a garantia constitucional de acesso à jurisdição e o contraditório. (OLIVEIRA, 2009, p. 21).

Nesse viés, analisa-se que o mesmo ocorre na execução fiscal, porque, considerado adimplente pelo legislador o contribuinte que garante o juízo da execução, inexistem motivos justificativos para prosseguimento do processo expropriatório antes de apreciada a coerência de sua defesa. (OLIVEIRA, 2009, p. 21).

Com vista à expedição de Certidão Positiva com Efeitos Negativa, no interregno da inscrição da dívida ativa e o início da execução fiscal, permite-se que o contribuinte efetue antecipadamente o oferecimento de penhora, por meio de ação cautelar de caução. Assim, garante o débito de forma antecipada, antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal e obtém direito à expedição do documento. (Janczeski, 2004, p. 229).

Como a penhora também enseja a obtenção de certidão com efeitos de negativa, mas, por vezes, a execução tarda a ser ajuizada, tem-se admitido que o contribuinte se adianta à execução fiscal, oferecendo garantia em Ação Cautelar de Caução para obtenção do efeito da penhora. (PAULSEN, 2008, p. 221).

Lapidar nesse sentido o entendimento expendido pela Segunda Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na ementa de decisão proferida no Recurso Especial, conforme se nota a seguir:

A execução fiscal que, em princípio, agrava a situação do devedor pode, ao revés, beneficiá-la com a possibilidade de obter a certidão positiva com efeitos de negativa (CTN, art. 206); trata-se de um efeito reflexo da penhora, cuja função primeira é a de garantir a execução – reflexo inevitável porque, suficiente a penhora, os interesses que a certidão negativa visa acautelar já estão preservados. (BRASIL, STJ, 1998, REsp nº. 99.653/SP).

Quis o legislador igualar a garantia do juízo prestada pelo contribuinte ao resultado obtido pela efetiva quitação do crédito, ao menos no tocante aos efeitos que permitem a realização de atos jurídicos pelo contribuinte que possui pendências junto ao Fisco. Se considerado regular perante o Fisco, inapropriado tratá-lo como inadimplente no processo expropriatório, retirando-lhe o direito de propriedade. (OLIVEIRA, 2009, p. 21).

Pois, é assim que o contribuinte vem sendo tratado com a aplicação do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais, cuja expropriação ocorre antes de analisada a sua defesa (BRASIL, 1973). Tratamento contrário ao Direito Tributário e despiciendo, tendo em vista que o bem disposto em garantia serve também para tutelar os direitos do executado. (OLIVEIRA, 2009, p. 21).

No vertente caso, faz-se *mister* destacar a vedação imposta à Fazenda quanto à inscrição do contribuinte (considerado adimplente pelo legislador no artigo 206 do CTN) no CADIN, conforme será demonstrado adiante.

3.3.3 Impedimento de inscrição no cadastro informativo de créditos não quitados do setor público

O Cadastro Informativo (CADIN), instituído pelo Decreto nº. 1.006/93¹, constitui uma espécie de *lista negra* de devedores inadimplentes. Similar aos sistemas

¹ Decreto nº 5.913 de 27 de setembro 2006. O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista as disposições contidas na Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, notadamente em seus arts. 1º a 8º, DECRETA: Art. 1º Fica revogado

utilizados pela iniciativa privada, como, por exemplo, SERASA, Serviço de Proteção ao Crédito (SPC), entre outros. Sua função é informar acerca dos contribuintes com créditos pendentes de pagamento junto ao Fisco. (JANCZESKI, 2004, p. 181).

A exclusão do cadastro somente ocorre mediante o pagamento, composição da dívida, ou decisão de improcedência da obrigação. (JANCZESKI, 2004, p. 181).

Quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, devido àquelas hipóteses especificadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, ou qualquer outra que não descrita naquele rol, o Fisco fica terminantemente proibido de efetuar a inscrição do contribuinte no CADIN. Se a inscrição já havia ocorrido quando se deu a suspensão do crédito, o nome do contribuinte deve ser imediatamente excluído do cadastro. Simplesmente porque a suspensão do crédito impede que ele seja considerado inadimplente. (JANCZESKI, 2004, p. 181).

Nesse contexto, urge trazer à baila a respeitável ementa da judiciosa decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cuja transcrição segue abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - SUSPENSÃO DA INSCRIÇÃO DO DEVEDOR NO CADIN - ART. 7º DA LEI 10.522/02 - DECISÃO JUDICIAL PENDENTE - OFERECIMENTO DE GARANTIA IDÔNEA E SUFICIENTE OU SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. A suspensão da inscrição do devedor no Cadastro de Contribuintes, a teor do art. 7º da Lei 10.522/02, somente se dá quando: existe ação ajuizada com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao juízo ou estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto do registro, nos termos da lei. (BRASIL, STJ, AgRg no REsp 550775 / SC ; Agravo Regimental no Recurso Especial 2003/0114868-0 - Relator(a): Ministra Eliana Calmon, Data do Julgamento: 06/09/2005).

Dessa forma, o devedor que ajuíza ação para discutir o crédito tributário, e oferece garantia idônea e suficiente a assegurar o efetivo pagamento do credor, é considerado adimplente perante o Fisco, tanto que sua inscrição no Cadastro Informativo consiste ato abusivo da Administração Pública, sendo totalmente ilegal. (JANCZESKI, 2004, p. 181).

E assim o é, porque o contribuinte cuja exigibilidade se encontra suspensa, não pode ter seu nome lançando em lista de maus pagadores, simplesmente porque não o é. Revela-se tão somente um cidadão que age nos termos da lei, ao exercer seu direito

o Decreto nº 1.006, de 9 de dezembro de 1993, que institui Cadastro Informativo (CADIN) dos créditos de órgãos e entidades federais não quitados.

de defesa em face de cobrança que acredita ser ilegal. É indiferente se a inscrição ocorre antes ou depois de ajuizada a execução fiscal, mostra-se ilegal em ambos os momentos. (JANCZESKI, 2004, p. 181).

Desse modo, a inscrição indevida de contribuintes no Cadastro Informativo, mesmo daquele que esteja com a exigibilidade do crédito suspensa, ofende o bom nome, a fama e o prestígio da pessoa jurídica ou física, abalando sua reputação. Nesse caso, a Administração Pública responde por dano moral, independente da existência de dano material. (JANCZESKI, 2004, p. 181).

Em consonância com a lição sempre precisa de André Foloni (2010, p. 25), a corroborar o acima expandido, assim preconiza:

A Lei nº. 10.522/2002, em seu art. 7º, I, prescreve que o ajuizamento de ação com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao juiz, suspende o registro do suposto devedor no cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal – Cadin. Isso porque o ajuizamento de ação com oferecimento de garantia faz com que o cidadão esteja, novamente, regular sob o ponto de vista tributário. Tanto é assim que pode obter suspensão do registro no Cadin, e praticar normalmente os atos que o executado também pode, sem nenhum problema. Sendo os embargos à execução fiscal uma ação própria, como admite toda a doutrina, enquadrando-se na moldura do art. 7º, I, da Lei n. 10.552/2002.

A esse propósito, vale mencionar o venerando acórdão exarado pela primeira turma do Superior Tribunal de Justiça, de cuja dicção depreende-se a rigidez dos argumentos ora apresentados.

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. DANO MORAL. INSCRIÇÃO NO CADIN. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DO NOME DA EMPRESA DO CADASTRO. RESPONSABILIDADE DO INSS PELA BAIXA. RECURSO DESPROVIDO.

[...]

6. Outrossim, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que a inscrição indevida no cadastro de inadimplentes gera o dever de indenizar o dano moral. Esta orientação pode ser, analogicamente, aplicada ao caso dos autos, na medida em que a ausência de exclusão do nome da empresa do CADIN acabou ensejando, ao final, um cadastro indevido, a partir do momento em que realizado o parcelamento do débito tributário. (BRASIL, STJ, 2009, REsp. 978031 / RS).

Nesse raciocínio, se existe vedação quanto à inscrição no cadastro informativo do contribuinte que possui crédito com exigibilidade suspensa, nos temos do artigo 151 do CTN, no qual se encontra arrolado também o débito garantido por depósito, assim, inexistente fundamento que autorize a expropriação do executado quando

pendente a análise dos embargos. Porquanto, se, não se pode o menos (inscrição no CADIN), também não se pode o mais (expropriação). (FOLLONI, 2010, p. 25-26).

Em síntese, o cidadão que sofre um processo expropriatório e garante o pagamento do montante, e move embargos à execução na sequência, está em regularidade **perante a Fazenda Pública**. O que lhe confere essa regularidade é o próprio Direito Tributário que, dessa forma, determina. (FOLLONI, 2010, p. 25-26).

4 INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

No presente capítulo, faz-se a exposição de motivos aptos a justificarem a inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais.

4.1 O TÍTULO EXECUTIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CPC

O processo de execução possui finalidade prática que consiste na satisfação do crédito. Assim, em sede de execução, os atos são de agressão patrimonial, independente de consentimento do devedor. É diferente do processo cognitivo em que as partes se encontram em patamar de igualdade, e o réu tem apenas o ônus de se defender. No processo de cognição, os atos necessários à satisfação do crédito terão início somente após o trânsito em julgado da sentença, se procedente. (RODRIGUES, 2002, p. 43-57).

Por outro lado, na execução, o credor não necessita fazer prova de seu direito basta tão somente à apresentação do título executivo no qual estará descrito o direito ali representado. Desse modo, o credor deverá apenas requerer providência jurisdicional para satisfação de seu crédito. Os atos de invasão patrimonial são garantidos pela presunção de existência de direito material representado pelo título executivo. (RODRIGUES, 2002, p. 43).

Nesse contexto, o título executivo é a base da execução fiscal, seja judicial ou extrajudicial. É condição *sine qua non* do processo executivo, sem ele não existe execução. (RODRIGUES, 2002, p. 43).

Os títulos executivos exigem requisitos de validade, que consistem nos atributos de certeza, liquidez e exigibilidade.

Escudada em sólido embasamento doutrinário, Claudia Rodrigues (2002, p. 59), entende que a certeza do título não está relacionada com a certeza da existência do

crédito, mas sim, com a definição dos sujeitos, a natureza da relação jurídica e o objeto. De modo que, interpretar a certeza do título vinculada à certeza de existência do crédito, seria uma interpretação equivocada.

Sobre tal aspecto, a autora (2002, p. 59, grifo do autor) afirma que:

Falar que o título executivo atesta a *certeza* do direito compreende concluir pela incontestabilidade do direito, o que não ocorre no processo de execução. Não se pode falar em certeza do crédito, como requisito para executar, porquanto, como já dito, a ação executiva é abstrata o bastante para que, com fundamento nela e não na existência do direito subjetivo material, possa alguém exigir dos órgãos jurisdicionais a realização de todo um processo de execução forçada.

A considerar que nem mesmo uma sentença condenatória transitada em julgado, que é um dos títulos mais adequados, poderia, no ato da execução, afirmar a existência de um crédito. Pois, necessário ponderar-se a possibilidade de depois de exarada a sentença judicial, o crédito seja extinto pelo próprio pagamento, por prescrição, ou até mesmo, lhe sobrevenha uma ação rescisória. (RODRIGUES, 2002, p. 57).

Na mesma esteira, Araken de Assim (2007, p. 150) aduz: “a certeza quanto à existência do crédito nunca se revela absoluta, porquanto passível de oposição vitoriosa.” É o caso do contribuinte que consegue demonstrar incoerências na cobrança do crédito por meio de embargos à execução, essa é a oposição vitoriosa mencionada pelo autor. Admitindo o efeito devolutivo dos embargos como regra ao invés de exceção, claramente retira-se do embargante a possibilidade de oposição, resultando em expropriação indevida.

No tocante à liquidez dos títulos executivos, revela-se relacionado à determinação do *quantum debeatur*. Diz-se que uma dívida é líquida quando se encontram determinados seus elementos de quantidade e qualidade, ou seja, o título deve mencionar a quantidade e espécie de bens ou, ao menos, que possam ser determinados por simples cálculos aritméticos. A exigibilidade está relacionada ao vencimento da dívida, não concorrendo para delimitar o direito que vai à execução, apenas informa se é chegada a hora da satisfação do crédito. (RODRIGUES, 2002, p. 60).

Os títulos podem ser judiciais, formados em um processo de conhecimento na esfera jurisdicional, ou extrajudiciais, constituídos pela vontade das partes, à exceção

dos títulos da Fazenda Pública, originados pela lei. Estes são, porém, objeto do estudo proposto adiante. (RODRIGUES, 2002, p. 57).

Inicialmente, necessário a distinção das três espécies de títulos executivos.

Os títulos judiciais, como mencionado, são originados com a participação do judiciário em um processo de conhecimento (cognição) por meio de uma vasta dilação probatória cercada de garantias de defesa, o que lhe confere grande possibilidade da existência do direito material. (RODRIGUES, 2002, p. 57).

Os títulos executivos extrajudiciais (exceto título da Fazenda Pública) não possuem processo cognitivo jurisdicional, o direito constante nesse título é pactuado pelas partes, num ato bilateral, em que prevalece a vontade dos pactuantes em estabelecer aquela relação jurídica. (RODRIGUES, 2002, p. 57).

Nesse raciocínio, os professores Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner (2007, p. 58) traçam as seguintes explicações sobre o assunto:

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.

Nas situações em que o devedor participa da constituição do título executivo, há de se entender que os motivos para que este se oponha à imediata eficácia da sentença, requerendo o efeito suspensivo nos embargos, são de extrema relevância. A considerar que possuía total conhecimento da relação jurídica que se formava, a ponto de com ela anuir integralmente.

O crédito a favor do Ente Público, ao revés do que ocorre com os créditos constituídos por fatos privados, independem de vontade do sujeito passivo da relação jurídica, ao passo que surgem com a ocorrência do fato gerador descrito na norma. (SANTIAGO, BREYNER, 2007, p. 58)

Assim, o título é formado unilateralmente pelo próprio credor, a Fazenda Pública. E após o lançamento do tributo (definido como ato de acertamento do crédito tributário), não havendo o cumprimento da obrigação, surge o interesse processual do Estado. Abrindo caminho para execução forçada do seu crédito.

O lançamento do tributo, em forma de acertamento, possibilita a impugnação pelo devedor em esfera administrativa, nos termos dos artigos 145, I e 151,

III, do CTN. É esse procedimento de revisão do crédito, na esfera administrativa que confere a certeza da obrigação, de modo a afastar a necessidade de consentimento do devedor. (SANTIAGO, BREYNER, 2007, p. 59-61).

Nesse viés, os créditos da Fazenda Pública se distinguem dos privados, no sentido que, nesses, não é admitido um título judicial formado unilateralmente pelo credor, como ocorre com a formação dos títulos públicos. O acertamento dos títulos privados é feito pelos interessados. No título executivo fiscal, o acertamento nem sempre é bilateral, podendo ser feito unilateralmente pelo credor, como ocorre quando o sujeito passivo intimado do lançamento do crédito não oferece impugnação. (RODRIGUES, 2002, p. 148-149).

Todavia, Cláudia Rodrigues (2002, p.148) entende que existem casos em que a formação do crédito tributário se dá com a participação do credor. Ocorre com alguns tributos em que o próprio devedor presta declaração, como no imposto de renda, por exemplo.

Em sentido contrário, Eduardo Domingos Botallo (1989, p. 159-174) entende que a eventual participação do sujeito passivo, nesse caso, é irrelevante, tendo em vista que a inscrição da dívida parte do lançamento e, sendo esse um ato privativo da autoridade administrativa, não modifica sua condição de formação unilateral.

Além da forma de constituição, os títulos extrajudiciais se diferem no que tange à exigência de garantia de juízo para oposição de embargos. Na execução de títulos de natureza privada, não mais existe o pressuposto de garantia do juízo condicionado ao recebimento de embargos. (ALVIN, CABRAL, 2007, p. 210-211)

Todavia, nas execuções de crédito público, o oferecimento de garantia do juízo é condição *sine qua non* para o recebimento dos embargos, independentemente de se objetivar a suspensão do processo expropriatório. Na medida em que o embargante não garante o pagamento do credor, restará impedido de apresentar sua defesa por meio dos embargos à execução. (ALVIN, CABRAL, 2007, p. 210-211).

Com muita propriedade, André Folloni (2010, p. 19) preleciona:

Essa alteração promovida no Código de Processo Civil, que obriga o juiz a admitir os embargos independentemente de penhora, não tem reflexo na Lei de Execuções Fiscais, senão para reafirmar a autonomia do regime jurídico desta em face daquele. Não é porque nas execuções em geral são admitidos embargos sem a garantia pela penhora que nas execuções fiscais o tratamento deva ser necessariamente o mesmo. Nada impede que, no âmbito tributário, em face de suas particularidades, o Direito prescreva diferentemente. E ele prescreve. É novamente a oposição geral-especial: neste caso, a alteração no regime jurídico do gênero “execuções” não influencia no regime jurídico

específico da execução fiscal, que tem a particularidade de tratar de créditos públicos constituídos e cobrados unilateralmente pelo Estado.

Assim, os títulos executivos extrajudiciais são diversos em sua natureza, sendo um de natureza privada (civil) e outro de natureza pública (tributário). De modo que possuem forma distinta de constituição. Vez que não podem ser disciplinados igualmente, há de se levar em conta as peculiaridades apresentadas por cada um deles.

Nessa esteira, a atribuição automática do efeito suspensivo aos embargos na execução fiscal, justifica-se pela forma diversa em que é constituído o título executivo do crédito tributário. Deve-se, contudo, lembrar que, nas execuções de título extrajudicial disciplinado pelo Código de Processo Civil, o título é constituído com a participação e anuência do devedor. Enquanto nos processos executivos do crédito tributário é constituído unilateralmente pela Fazenda Pública, o credor. (MACHADO, 2009, p. 471).

Além disso, imperioso se faz trazer à colação os dizeres de Hugo de Brito Machado (2009, p. 471, grifo nosso):

Se os embargos à execução fiscal não tiverem efeito suspensivo, **podemos ver consumadas graves injustiças, especialmente contra pequenos contribuintes**. Execuções para cobrança de tributos indevidos podem ensejar a alienação judicial de bens por valores muito baixos, embora suficientes para satisfação da execução, **e depois, quando obtiverem decisão favorável nos embargos, a lesão aos seus direitos estará definitivamente consumada**.

Outrossim, merece ser trazido à baila o magistério dos professores Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner (2007, p. 62) sobre o tema:

Como a deliberação sobre a procedência da impugnação é, ainda, competência do próprio Poder Executivo, podemos concluir que a Fazenda é a única entidade que pode produzir o título executivo em seu próprio favor. Seu título não nos chega através do processo de conhecimento, ou do consenso, de um aceite do devedor (contribuinte).

Nota-se então que, independentemente de atacarmos como título executivo o lançamento ou a certidão de dívida ativa, fato é que a certeza nele consubstanciada é declarada pelo próprio credor.

Assim, a lógica que leva à validade e mesmo à razoabilidade do art. 739-A do CPC para as execuções fundadas em títulos extrajudiciais em geral conduz à franca inaplicabilidade para execução fiscal. Ali têm-se consentimento e formação bilateral (ou ainda unilateral, mas por parte do devedor). Aqui, há falta de consentimento e formação unilateral pelo credor – **sujeita, é certo, à revisão, mas revisão empreendida por órgão integrante da estrutura deste último (com o voto de desempate normalmente em seu favor), e ademais, destituído das mesmas garantias e dos mesmos poderes dos juízes**.

No entanto, a certeza do título ainda poderá ser refutada pelo Poder Judiciário, mediante provocação do executado por meio de embargos. Todavia, a aplicação do novo dispositivo da lei processual civil às execuções fiscais permite o prosseguimento do feito. Fato que gera, em muitos casos, uma expropriação indevida, fundada num título executivo formado sem o consentimento do devedor e sem a participação do Estado-juiz. (SANTIAGO, BREYNER, 2007, p. 62).

Por conseguinte, a Fazenda Pública constitui de forma unilateral o crédito em seu próprio favor e declara a certeza do título nele consubstanciada. Embora haja a possibilidade de impugnação na esfera administrativa, sabe-se que esta defesa é analisada de forma parcial, pois, não raras vezes, tendenciosa. (SANTIAGO, BREYNER, 2007, p. 62).

4.2 CONSIDERAÇÕES AO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Interessante abordar algumas práticas comumente adotadas pela Administração Pública no processo administrativo, a fim de demonstrar a essencial necessidade do efeito suspensivo nos embargos às execuções fiscais, como forma de garantir a ampla defesa do contribuinte. Não obstante exista possibilidade de defesa no âmbito do processo administrativo, não garante integralmente a ampla defesa. (JANCZESKI, 2004, p. 67; MACHADO, 2010, p. 106).

O processo administrativo tributário consiste em instrumento de controle do uso dos poderes administrativos. Possui função de legitimar a atividade administrativa tributária buscando o valor devido do tributo. Para tanto, leva em conta os fatos praticados pelo contribuinte. (JANCZESKI, 2004, p. 67; MACHADO, 2010, p. 106).

Essa prática denomina-se autocontrole administrativo, vez que as decisões nesse processo são proferidas pelas autoridades integrantes da própria Administração Tributária que, no caso, funcionam como partes integrantes da lide e ao mesmo tempo como juízes desse conflito. Em síntese, a Administração Tributária faz o controle de legalidade dos próprios atos. (JANCZESKI, 2004, p. 67; MACHADO, 2010, p. 106).

Sobre tal aspecto, Machado Segundo (2009, p. 106, grifo do autor) obtempera:

Vinculada como está ao princípio do Estado de Direito, e à regra da realidade, a Administração Pública pode e deve rever seus próprios atos, sempre que estes estiverem eivados de ilegalidades. É a *autotutela vinculada*, mas propriamente chamada de *autocontrole*, da Administração Pública.

O autocontrole se traduz na maneira de deixar assegurada a concretização do Estado de Direito, haja vista ser o Estado que se submete ao Direito. O autocontrole é um instrumento posto à disposição do contribuinte que, se desejar, pode invocar essa tutela oferecida pelo ordenamento jurídico. (MACHADO SEGUNDO, 2009, p.106).

O processo administrativo é composto por duas fases: a primeira, diz respeito aos procedimentos inerentes ao poder de fiscalização cuja finalidade é constatar o correto cumprimento da obrigação tributária, pelo contribuinte. Nessa fase, a atividade administrativa possui uma característica inquisitória, destinada à formalização da exigência fiscal.

A segunda, resume-se na fase contenciosa, tem início a partir da formalização do conflito de interesses, quando o Fisco objetiva receber valor atribuído a determinado tributo. Por outro lado, o contribuinte entende que existe algum vício na cobrança que a torna integral ou parcialmente indevida. (JANCZESKI, 2004, p. 67).

Fernando José Dutra Martuscelli (2001, p. 357) entende que:

A noção de instrumentalidade da Administração Tributária deve existir como veículo para o alcance de um fim, que não é o meramente arrecadatório ou fiscalizatório, mas o atendimento ao interesse público. É esse fim público, definido como tal por norma jurídica, que deve ser o ponto central da gestão tributária. Fala-se em gestão tributária, pois a função administrativa aplicada à seara tributária, nada mais implica senão a gestão do alheio.

O processo administrativo tributário revela-se faculdade do contribuinte. A via administrativa não é obrigatória nem pressuposto para admissibilidade na via judicial. Assim como sua utilização não obsta *posteriori* rediscussão da matéria no judiciário, também não consiste em requisito o esgotamento da via administrativa para posterior ingresso na via judicial. (ICHIHARA, 2004, p. 272).

Para a idéia de um Estado de Direito é fundamental a existência do direito de defesa do contribuinte contra a exigência de tributos.

O direito de defesa na esfera administrativa é norma constitucional, consoante a inteligência do artigo 5º, LV, *in verbis*: “Aos litigantes, em processo

judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. (BRASIL, 1988).

Assim como a Constituição Federal, o CTN também tutelou esse direito segundo o comando inserto nos artigos 145, inciso I, e 151, inciso III. (BRASIL, 1973).

Nos respeitáveis dizeres de Hugo de Brito Machado (2010, p. 107):

Mesmo na ausência de regra em lei ou espécie normativa inferior, o contraditório e a ampla defesa devem ser assegurados em cada caso concreto, por se tratar de uma garantia constitucional. E pela mesma razão as regras legais devem ser interpretadas no sentido de tornar efetivas tais garantias, porque as leis em geral devem ser interpretadas de conformidade com a Constituição e de sorte a que seja assegurada a maior efetividade de suas normas e princípios.

Nesse contexto, embora o direito de ampla defesa do contribuinte no âmbito administrativo esteja garantido por regra constitucional e infraconstitucional, percebe-se que sua efetividade, na prática, muitas vezes é restringida pela Administração Pública.

No caso em comento, é *mister* frisar que, para que o contribuinte possa exercer seu direito de defesa, é essencial sua ciência concernente ao fato a ele imputado, origem da obrigação, bem como o direito de conhecimento das decisões proferidas no processo administrativo, o que lhe possibilita a interposição de recursos cabíveis. (MACHADO, 2010, p. 111-112).

Hugo de Brito Machado (2010 p. 112) traça algumas considerações ao direito de defesa no âmbito do processo administrativo, de fundamental importância para este estudo. Razão pela qual passa-se a analisar.

Dados existentes nas repartições da Administração Tributária devem ser utilizados para a localização do interessado, sem que antes disso se possa dizer que o mesmo se encontra em local não sabido. Conhecemos casos no qual o contribuinte havia mudado seu estabelecimento para outro local, formalizando devidamente a mudança de endereço junto ao órgão responsável pelo cadastro de contribuintes. Como nos autos do processo administrativo não havia informação a respeito dessa mudança, a intimação do julgamento de primeira instância terminou sendo feita por edital.

No caso em tela, há que se destacar que houve o cerceamento de defesa desse contribuinte em esfera administrativa, o que obviamente poderá ser alegado em embargos à execução fiscal. Contudo, mediante a aplicação do artigo 739-A do CPC à execução fiscal, pode-se dizer que esse contribuinte será expropriado sem direito a qualquer defesa, seja administrativamente ou judicial.

O autor (MACHADO, 2010, p.112) considera frequente a ocorrência, principalmente em órgãos julgadores de primeira instância administrativa, o indeferimento de prova pericial requerida pelo contribuinte, por ser julgada desnecessária. No entanto, ao final, a ação fiscal é julgada procedente, sob o fundamento de que o impugnante não comprovou as alegações formuladas em sua impugnação. Ou seja, a impugnação não é aceita por faltar provas ao esclarecimento dos fatos. (MACHADO, 2010, 114).

Não se mostra razoável indeferir uma prova julgando-a desnecessária para, na seqüência, rejeitar a impugnação por falta de provas. Ademais, uma prova pericial em um processo não se mostra desnecessária. Ainda mais quando em diversas ocasiões a questão versa sobre fatos ligados à atividade empresarial, tendo por objeto os registros contábeis. Sendo a prova pericial mais adequada ao deslinde da questão como forma de demonstrar a verdade material. (MACHADO, 2010, 115).

Percebe-se, no caso em questão, que o princípio da ampla defesa na esfera administrativa não parece ser amplamente concedido ao contribuinte. Nota-se que o cerceamento de defesa pelo indeferimento de provas pode levar à expropriação indevida na esfera judicial, por consequência da aplicabilidade do artigo 739-A do CPC às execuções fiscais. (BRASIL, 1973).

Outra questão destacada pelo autor (MACHADO, p. 115) é a falta de fundamentação em cada um dos acórdãos exarados pelos órgãos colegiados, especialmente quando existem votos divergentes.

Wladimir Novaes Filho (1998, p. 71) assevera sobre a fundamental importância da motivação nas decisões em processo administrativo:

Que as decisões sejam fundamentadas, também para que o administrado possa tentar modificar o entendimento apresentado através de suas razões. Se o litigante não souber o que levou à decisão, dificilmente terá elementos para modificá-la. De outro lado, é através da motivação que se percebe se a Administração analisou todo o pedido, bem como as provas apresentadas e produzidas.

É o que se extrai da inteligência do artigo 93, X, da Constituição Federal: “as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros”. O contribuinte tem o direito de saber os motivos que levaram o julgador a decidir de uma forma ou de outra. (MACHADO, 2010, 115).

Na mesma esteira, em esfera administrativa, quando o administrado suscita em sua tese de defesa arguindo a inconstitucionalidade de lei sobre a qual se originou o tributo que lhe é cobrado, a Administração Pública se limita a invocar sua incompetência para a declaração de inconstitucionalidades e ilegalidades. Assim, por se julgar incompetente, a Administração Pública julga a procedência do lançamento, compelindo o administrado ao pagamento do tributo, sem que haja certeza quanto à constitucionalidade da lei que o originou. (SANTIAGO, MENEZES, 2007, p. 62).

Não se pretende a defesa de apreciação da constitucionalidade de lei pela Administração Pública, mas, tão somente evidenciar a possibilidade de o contribuinte ter seus bens expropriados, em virtude de uma lei inconstitucional sem que lhe seja concedido o direito de defesa, tendo em vista a não-suspensão do processo expropriatório pela oposição de embargos na esfera judicial.

No caso de expropriação indevida, o Superior Tribunal de Justiça entende que o contribuinte posteriormente deverá propor ação de perdas e danos contra a Fazenda Pública. Nesse contexto, *mister* a análise do meio pelo qual a Fazenda Pública efetuará o pagamento de suas condenações nas ações ajuizadas pelos contribuintes, alvos de expropriações indevidas.

4.3 PAGAMENTO REALIZADO PELA FAZENDA PÚBLICA: NECESSIDADE DE EXEPEDIÇÃO DE PRECATÓRIO

A Lei nº 11.382/2006 alterou a forma do procedimento do processo de execução de títulos extrajudiciais e dos correspondentes embargos à execução. Todavia, tais alterações não alcançaram as execuções de dívidas contra a Fazenda Pública. Ao contrário, a forma de execução da dívida pública continua exatamente igual à intitulada pela Constituição Federal de 1934. (SANTOS et al, 2007, p. 336).

Isso porque as Constituições subsequentes repetiram o sistema de pagamentos das dívidas pecuniárias da Fazenda Pública decorrentes de decisão judicial. Para que haja pagamento, o montante deve ser previamente incluído no orçamento futuro da entidade devedora, e será pago mediante a ordem cronológica de entrada nesse orçamento. (SANTOS et al, 2007, p. 336).

O método engendrado na Constituição Federal de 1934 se mostrou eficiente na satisfação do crédito, nas execuções de quantia certa contra a Fazenda Pública. Vez que o sistema comumente utilizado nas demais execuções forçadas é ineficaz devido ao regime especial a que estão submetidos os bens públicos, os quais são inalienáveis e imprescritíveis, bem como impenhoráveis. Justifica-se, assim, a impossibilidade de utilização do sistema genérico de execução em face da Fazenda Pública. (SANTOS...[et al], 2007, p. 336).

Destarte, para que os valores sejam devidamente incluídos no orçamento da entidade devedora, é necessária a expedição de precatório, que consiste na “requisição, determinada pelo juiz às repartições estatais e assemelhadas, para o levantamento de quantias nelas depositadas ou pagamento de indenizações. O mesmo que *requisitório*”. (GUIMARÃES, 2009, p. 480).

No entanto, apesar de eficiente – do ponto de vista da impenhorabilidade de bens públicos – essa forma de pagamento não significa celeridade ou pontualidade nos pagamentos da dívida pública. Ao contrário, a morosidade no pagamento dos precatórios consiste no grande problema da inadimplência fazendária, tanto é assim, que deu origem à Resolução nº 92 do Conselho Nacional de Justiça, de 13 de outubro de 2009, a qual será abordada na sequência.

4.3.1 A inadimplência dos precatórios e a Resolução nº. 92 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ)

É cediço o problema enfrentado pelos credores do conhecido precatório. Tem sido um problema sem solução. Pois, a Fazenda Pública não efetiva o pagamento do que deve em razão da falta de planejamento do gasto público sem limites. Assim, o Estado deixa de efetuar a reserva necessária ao adimplemento dessa grande dívida. (SATORI, 2010, p. 1).

No intuito de reduzir a morosidade no pagamento dos precatórios, o Conselho Nacional de Justiça editou a Resolução nº. 92, em 13 de outubro de 2009. Composta de sete artigos considera, entre outros argumentos, “a necessidade de um

maior controle dos precatórios expedidos tornando mais efetivos os instrumentos de cobrança dos créditos judiciais em desfavor do Poder Público”. (BRASIL, CNJ, 2009).

A Resolução prevê, em síntese, a instituição de um Sistema de Gestão de Precatórios, com a criação de um banco de dados em nível nacional. Deve este ser alimentado com os dados da condenação que ensejou o precatório, como tribunal ou unidade judiciária, número de processo, data do trânsito em julgado, valor e espécie do crédito (se comum ou alimentar), entidade devedora, entre outras especificidades acerca da condenação, excetuando-se os precatórios de pequeno valor. (BRASIL, CNJ, 2009).

Desta forma, será registrado nesse cadastro, também, o valor total dos precatórios expedidos até o dia 1º de julho de cada ano, bem como o percentual do orçamento de cada entidade sob a jurisdição do tribunal a que está destinado o pagamento do precatório. E ainda, o valor total dos precatórios não pagos até o final do exercício, por cada entidade. (BRASIL, CNJ, 2009).

Assim, essas informações deverão ser remetidas ao Conselho Nacional de Justiça, a fim de compor um mapa anual sobre a situação atual de todos os precatórios emitidos pelo Poder Judiciário, o qual será disponibilizado pela internet no Portal do CNJ. (BRASIL, CNJ, 2009).

O Presidente do Tribunal, de posse dessas informações e verificando a insuficiência da verba orçamentária para o pagamento dos precatórios, solicitará informações ao chefe do Poder Executivo local, e adotará as medidas administrativas necessárias à efetivação do pagamento dentro do prazo constitucional. (BRASIL, CNJ, 2009).

Aos tribunais, será facultada a instituição de Juízos Auxiliares de Precatórios, com o objetivo de buscar a conciliação nos precatórios já expedidos, observando a ordem cronológica de apresentação. Os precatórios conciliados serão quitados, observando-se o repasse realizado pelo ente público devedor. No entanto, vencido o prazo para pagamento desses precatórios, sem que tenha sido efetivado o pagamento, os autos serão encaminhados à Presidência do Tribunal para deliberar sobre eventual pedido de intervenção. (BRASIL, CNJ, 2009).

A resolução determina que os tribunais deverão buscar a celebração de convênios com as entidades de Direito Público, com vistas ao direcionamento de percentual do montante arrecadado com execuções fiscais ao pagamento de precatório. (BRASIL, CNJ, 2009).

Os Tribunais de Justiça deverão desenvolver ações no âmbito de sua jurisdição com vistas a agilizar a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública Estadual e Municipal. (BRASIL, CNJ, 2009).

A resolução do CNJ representou uma ponta de esperança para os credores da Fazenda Pública, os quais, após anos na fila dos precatórios, não encontravam amparo do Poder Judiciário para o recebimento de seus créditos em poder do Estado.

4.3.2 Aspectos relevantes acerca da Emenda Constitucional nº 62

Após dois meses da edição da Resolução nº 92 do CNJ, mais especificamente em 10 de dezembro de 2009, sobreveio a Emenda Constitucional nº. 62. Alterou a forma de pagamento das dívidas judiciais da Fazenda Pública. Além de modificar o disposto no artigo 100 da Constituição Federal de 1988, incluiu o artigo 97 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A nova Emenda Constitucional apresenta a possibilidade de um regime especial para o pagamento dos precatórios, a ser realizado segundo o comando inserto no artigo 97 da ADCT, que será aplicada pelo período enquanto não houver lei complementar regulando outra forma de cumprimento dos precatórios. (ALMEIDA, 2009).

Consoante a dicção do artigo 97 da ADCT, a ordem cronológica para pagamento dos precatórios prevista do artigo 100 da Constituição Federal de 1988 está suspensa, no que diz respeito à relação dos precatórios cujo prazo para pagamento tenha expirado. Atinge, também, aqueles que venceram no curso de sua efetivação, bem como os com vencimento após sua edição. (ALMEIDA, 2009).

A suspensão do artigo 100 da CF/88 dá-se em relação a qualquer ente público, suprimindo a possibilidade de o credor requerer o sequestro de valores públicos para a quitação dos precatórios em caso de descumprimento da ordem cronológica, o que ocorrerá devido à nova forma de leilão. (ALMEIDA, 2009).

Para o doutrinador Marçal Justen Filho (2009), o artigo 97 da ADCT tem por objetivo a supressão dos efeitos da coisa julgada e dos direitos adquiridos reconhecidos por decisões transitadas em julgado. Marçal entende que sob o argumento

de regularizar o pagamento das dívidas vencidas da Fazenda Pública, essas alterações instituídas pela Emenda Constitucional nº. 62 acerca dos precatórios produziram um atentado ao Estado Democrático de Direito, significando que decisões judiciais não precisam mais ser cumpridas.

As garantias constitucionais protetoras dos institutos da coisa julgada e do direito adquirido foram inquestionavelmente violadas.

Pois o artigo 97 da ADCT, em seu § 2º, dispõe que:

Para saldar os precatórios, vencidos e a vencer, pelo regime especial, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devedores depositarão mensalmente, em conta especial criada para tal fim, 1/12 (um doze avos) do valor calculado percentualmente sobre as respectivas receitas correntes líquidas, apuradas no segundo mês anterior ao mês de pagamento, sendo que esse percentual, calculado no momento de opção pelo regime e mantido fixo até o final do prazo [...].

Nos incisos do § 2º estão previstos os percentuais variáveis entre 1% e 2% das receitas correntes líquidas, que nos temos do § 3º do mesmo dispositivo, representam o somatório das receitas tributárias, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de contribuições e de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes.

No dizer sempre expressivo de Marçal Justen Filho (2009), isso significa:

tornar irrelevante o montante das condenações judiciais, eis que a alocação de recursos será promovida segundo o critério de uma porcentagem sobre a receita. Portanto, a elevação das condenações passará a ser algo indiferente. Sucessivas, reiteradas e vultosas condenações não trarão consequência alguma. Nem poderão ser satisfeitas. O Estado nunca satisfará as condenações a si impostas.

Dessa forma, no entendimento do autor (JUSTEN FILHO, 2009), não importa o valor a que seja condenada a Fazenda Pública, o montante destinado a pagamento dos precatórios será sempre com base em uma porcentagem sobre a receita arrecadada.

Gustavo Tinôco de Almeida (2009) esclarece:

No que respeita ao Regime Especial, os entes federativos poderão optar por duas formas, à escolha do respectivo Poder Executivo: a) promover o depósito de determinada quantia mínima por ano para pagamento dos precatórios; ou b) efetivar um regime especial com o depósito de determinado montante em conta especial, devendo 50% do valor ser destinado para o pagamento dos precatórios segundo a ordem dos precatórios na forma do art. 100, da Constituição Federal e 50% do valor destinado ao pagamento dos precatórios a ser realizado em leilão, sendo adimplido o credor que oferecer o maior deságio em relação ao débito – a norma

determina o depósito do valor do saldo total dos valores devidos a título de precatórios em uma conta especial, acrescido de juros de mora e correção monetária, sendo necessário o depósito anual equivalente ao total do valor devido reduzidas as amortizações realizadas e dividido pelo número de anos em que faltam para completar 15 anos do início da efetivação do regime especial.

Observe-se que, em relação à alternativa “b”, o problema se agrava, pois com o valor dividido em 50% para o pagamento do precatório na ordem cronológica, o tempo para a satisfação da dívida para o credor que não aceitar a forma de leilão, será correspondente ao dobro do tempo que levaria. (ALMEIDA, 2009).

No entanto, se aceitar a forma de leilão, terá que abrir mão da maior parte possível de seu crédito para que possa receber alguma coisa. Assim, o credor que estiver realmente necessitando dos valores ou prevendo que nada receberá sujeitar-se-á à forma de leilão. Isso consiste em uma afronta à coisa julgada, que se formou pelo trânsito em julgado da decisão do Poder Judiciário. (ALMEIDA, 2009).

Analisando de outro ângulo, Marçal Justen Filho (2009) assinala:

Isso é ainda mais grave porque, se o ente político deliberar o sistema de liquidação mediante leilões, aplicar-se-á a regra do art. 4º, I, da EC nº 62. Ali se prevê que “A entidade federativa voltará a observar somente o disposto no art. 100 da Constituição Federal; I – no caso de opção pelo sistema previsto no inciso I do § 1º do art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quando o valor dos precatórios devidos for inferior aos recursos destinados ao seu pagamento”.

O autor supracitado (JUSTEN FILHO, 2009, grifo do autor), prossegue e conclui:

Enquanto o valor total dos precatórios for superior ao montante dos recursos alocados, permanecerá sendo aplicado o critério da destinação de um percentual calculado sobre a receita corrente líquida.

Então e como a sistemática se aplica para precatórios vencidos e por vencer, o resultado é um incentivo à multiplicação do passivo da Fazenda Pública. A elevação do passivo impede a aplicação da disciplina do art. 100 e assegura ao ente estatal o “**o direito**” de promover a limitação da destinação de recursos. Portanto, os agentes estatais recebem a chancela para ignorar a ordem jurídica e promover danos a terceiros. As sentenças condenatórias serão destituídas de maior efeito, já que o valor a ser aplicado será sempre fixo e limitado. A sistemática “transitória”, prevista no art. 97 do ADCT, somente deixará de ser aplicada quando houver a redução do passivo do ente público. Como não há prazo limite para isso, o regime jurídico previsto para ser transitório poderá continuar a ser aplicado até o final dos tempos.

Em síntese, o Estado estará autorizado a fazer o que bem entender em face do cidadão, “como invadir terras privadas sem prévia desapropriação, negar aos

servidores o pagamento das verbas devidas, destruir direitos de terceiros e instaurar o completo descaso para com a ordem jurídica.” (JUSTEN FILHO, 2009).

Talvez isso explique a supressão do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal, resultando em expropriações indevidas. Pois, quanto mais o Estado dever, menos pagará.

A Emenda Constitucional desvirtua o instituto do precatório, que foi criado como forma de instrumentalizar o pagamento das dívidas públicas, objetivando respeitar os princípios insculpidos na Constituição Federal para defender os direitos dos cidadãos. Acaba por ser utilizado como forma de beneficiar o ente fazendário, concedendo-lhe tempo indeterminado para adimplir suas obrigações, ou ainda, o que é pior, permitir que efetue o pagamento no montante que melhor lhe aprouver. Desconsiderando completamente uma decisão transitada em julgado, proferida pelo Poder Judiciário. (ALMEIDA, 2009).

A morosidade a que é submetido o credor do precatório, o motiva a renunciar montante considerável do seu crédito líquido e certo. Ou mesmo por acreditar que nunca receberá qualquer valor oriundo da sentença que lhe foi favorável, ou ainda, por se encontrar em dificuldades financeiras, vê-se obrigado a aceitar o leilão dos precatórios. (ALMEIDA, 2009).

Destaca-se, que a Emenda Constitucional nº 62, como obtempera Flavio Corrêa de Toledo Júnior (2009), foi denominada por alguns como a “**Emenda do Calote**”, e contra ela a Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou ação direta de inconstitucionalidade, que recebeu o número 4.357, e atualmente aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Perante o exposto, evidente se mostra a necessidade de concessão do efeito suspensivo nas execuções fiscais. Pois, quando o Poder Judiciário entende que o prejuízo financeiro do contribuinte não caracteriza dano de difícil reparação, o está condenando ao desesperador caminho dos precatórios, haja vista que tais perdas e danos serão convertidos em precatórios.

Por conseguinte, pode-se inferir que a maneira como atualmente se encontra positivado o precatório transforma-o em uma forma de expropriação, ainda que indireta.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a coerência e a fundamentação jurídica para embasar a aplicação do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais. Não se pretendeu esgotar o assunto que, sem dúvidas, merece maiores estudos.

Contudo, o presente trabalho permitiu concluir que o efeito suspensivo não teve sua origem na redação expressa do Código de Processo Civil, mas sim, na construção doutrinária e jurisprudencial anterior ao advento da Lei nº. 8.953/94 (que dispôs expressamente sobre o efeito suspensivo no CPC). Vale lembrar que os embargos à execução fiscal, em momento anterior à lei supramencionada, foram recebidos no efeito suspensivo por mais de uma década, sem que houvesse qualquer necessidade de disposição expressa de lei para tratar da questão. Se assim o era, claro está que existia não só a necessidade de paralisação da execução (como ainda existe), mas também fundamentação legal para tanto.

De igual forma, embora o artigo 1º da Lei de Execução Fiscal determine a aplicação subsidiária do CPC aos processos de cobrança da dívida pública. Tal aplicação merece uma análise mais profunda por parte do Judiciário. Porquanto, mesmo inexistindo dispositivo expresso na lei especial, a aplicação subsidiária compromete a estrutura da lei específica. O que pode ocasionar a ruptura da funcionalidade e consonância do regramento especial e, conseqüentemente, ensejar resultados desastrosos para os contribuintes.

Assim, o artigo 739-A do CPC demonstra total impossibilidade de aplicação na execução fiscal, em razão de sua incompatibilidade com o regramento específico. Nesse sentido, a lei geral somente pode ser aplicada à lei especial, se esta for omissa e desde que não a contrarie. Pois, é imprescindível manter a harmonia do regramento específico. Posto que, para isso, seja necessário deixar de aplicar a lei geral a uma lacuna existente na lei especial.

Entretanto, a constatação de uma lacuna ou omissão não decorre da análise isolada de um dispositivo, mas sim, da análise da integralidade do texto e contexto da lei especial. Bastando no presente caso, a utilização do método sistemático de

interpretação, para que seja imediatamente refutada qualquer possibilidade de lacuna e consequente aplicação subsidiária da lei geral.

Todavia, cumpre destacar a inexistência de lacuna no caso em comento, tendo em vista que o texto da lei especial é suficiente para conduzir o intérprete a constatar a existência do efeito suspensivo automático dos embargos.

Do contrário, ter-se-ia que admitir que a inovação do artigo 739-A do CPC, mesmo violando as regras de alteração e revogação de lei (artigo 2º, § 2º, da LIC), revogou tacitamente diversos outros dispositivos da Lei de Execução Fiscal, como os artigos 18, 19, 21, 24, inc. I, e 32, § 2º, dos quais se depreende claramente a existência do efeito suspensivo.

Conquanto, intérprete e aplicador da lei somente podem entender como revogação tácita as hipóteses incontestáveis de superposição de lei, o que não se afigura no vertente caso. Desta forma, a aplicação do dispositivo processual às execuções fiscais revela-se uma interpretação incorreta. Uma vez que, intérpretes e aplicadores estariam agindo como se legisladores fossem, quando não são e nem podem fazer-lhe as vezes. Isso ocorre, quando entendem revogado um dispositivo legal em que não há superposição de leis. Desta feita, a premissa de omissão no texto especial e aplicação subsidiária do CPC às execuções fiscais não subsiste.

Nesse contexto, é de se considerar que o prosseguimento da execução fiscal, não obstante a oposição de embargos com a devida garantia do juízo, consiste em mais um privilégio rechaçável concedido à Fazenda Pública em detrimento do contribuinte. E, sob o argumento da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, pretende-se expropriar o contribuinte sem que lhe seja oportunizado o direito à defesa.

E não há que se falar em defesa na esfera administrativa, não obstante determinação expressa da Constituição Federal, com vistas a imprimir oportunidade de defesa ao cidadão, tanto na esfera administrativa como na judicial, sabe-se que, na primeira tal defesa é restrita. E, na segunda, com a atual aplicação do artigo 739-A do CPC às execuções fiscais torna-se praticamente inexistente. Restando claro que a determinação constitucional vem sendo constantemente violada.

Nesse viés, como é cediço para qualquer pessoa com o mínimo de vivência na área tributária, comumente o contribuinte apenas tem ciência de que contra ele foi constituído um crédito tributário, quando citado para responder à execução fiscal. Até então, jamais tivera notícias da sua pendência com a Fazenda Pública.

Não que a oportunidade de defesa em esfera administrativa seja capaz de suprir à judicial, mas a fim de demonstrar que, em inúmeros casos, os embargos consistem na primeira e única forma de defesa do contribuinte. Ao menos, antes que lhe sobrevenham os atos expropriatórios. Daí, a necessidade da presunção em favor da Certidão de Dívida Ativa ser aplicada com cautela.

Pois, trata-se apenas de uma presunção. E, se é presunção, não pode ser considerada absoluta. De maneira que, o contribuinte tem o direito de ter sua execução sobrestada, enquanto pendente de análise sua defesa no Judiciário.

A supressão do efeito suspensivo aos processos de cobrança da dívida pública consiste na violação de vários princípios constitucionais, como o devido processo legal, contraditório, ampla defesa, e o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional. Ao permitir o prosseguimento do processo expropriatório, o judiciário não apenas impede a defesa do executado, como também está negando a prestação jurisdicional àquele que vê ameaçado de sofrer lesão em seu patrimônio. Analisar sua defesa somente depois de expropriado equivale à defesa alguma, portanto, evidente a negativa de acesso à justiça. Porquanto de pouco adiantará a análise de sua defesa após a expropriação, quando a lesão já terá ocorrido e sua reparação será praticamente impossível.

E nesse contexto, o princípio do interesse público não justifica a aplicação do artigo 739-A, pois, este princípio não pode ser confundido com o interesse do Erário. Interesse público é o interesse da coletividade, ou seja, o interesse da sociedade como um todo, que se traduz no interesse pela proteção de seus direitos e garantias fundamentais, dignos de um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

De outra banda, se perante as regras do Direito Tributário a garantia do juízo é apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II do CTN), revela-se inconcebível que aquele contribuinte, considerado em dia com suas obrigações perante o Fisco, de posse de certidão de regularidade fiscal (CPD-EN), ainda assim seja expropriado.

A garantia prestada na execução fiscal, somada à Certidão Positiva de Débitos, com efeito negativo, assume a função de garantir o recebimento do crédito pela Fazenda Pública. Com efeito, também garante ao contribuinte/devedor o direito a discutir a dívida sem, portanto, ver-se privado de exercer suas atividades econômicas. Razão pela qual, não pode ser expropriado até que sua defesa seja analisada e refutada

pelo Poder Judiciário, sob pena de causar o desequilíbrio da relação jurídica, gerando grandes injustiças para os cidadãos.

Ademais, a garantia prestada na execução fiscal em nada difere do depósito do montante da dívida conforme previsto no artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, o qual possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, obstando assim, o ajuizamento da execução fiscal, ou determinando sua paralisação quando já ajuizada.

Além disso, o artigo 739-A do CPC não foi editado com vista a regulamentar situação específica de âmbito tributário. Mas sim relações gerais do âmbito civil, em que as partes se encontram no mesmo patamar de igualdade, sem que uma obtenha vantagem processual sobre a outra, por determinação legal. Desta forma, ambas as partes participaram juntamente da formação do título executivo, ressalta-se por ato de vontade. Além de tudo isso, na execução de natureza civil, o devedor não necessita garantir o juízo para que possa opor embargos, sem contar que nessa forma de execução, se ao final o devedor sair vencedor, poderá recuperar o valor executado.

No entanto, não se pode deixar de considerar a situação inversa em que se encontra o contribuinte, muitas vezes surpreendido por uma execução fiscal. A qual possui origem pautada numa obrigação compulsória, cujo título executivo é constituído unilateralmente pelo credor e possui presunção relativa de certeza e liquidez. Seu adversário na lide, a Fazenda Pública, possui diversos privilégios processuais concedidos legalmente.

Insta ressaltar, também, a condição *sine qua non* para recebimento de sua defesa, qual seja a garantia integral da dívida. Contudo, isso ainda não é suficiente, pois, de igual forma será expropriado sem sequer, ter analisada sua defesa argüida por meio dos embargos.

E, caso saia vencedor, a questão de reaver os valores executados indevidamente é desesperadora, pois, não passa de mera teoria, já que raros são os casos em que ocorre o efetivo pagamento do precatório. Desse modo, não restará alternativa àquele que foi indevidamente expropriado, senão, após se desgastar durante um longo processo contra a Fazenda Pública, ter seus créditos convertidos em precatórios, conhecidos também por “moeda podre” ou “calote institucionalizado”.

Se o instituto do precatório já vinha há muito sendo criticado, pior ficou após a Emenda Constitucional nº 62, que constitui um verdadeiro atentado ao Estado Democrático de Direito, porquanto ignora os institutos da coisa julgada e do direito

adquirido. E obriga o cidadão a aderir ao leilão dos precatórios, recebendo aquele que maior desconto conceder a Fazenda Pública. Ou, então, aguardar dez, vinte, trinta anos ou mais, na longa fila do precatório. Se levarmos em consideração que existem capitais cujo último precatório que se tem notícia de pagamento, data o ano da vigência da Constituição Federal de 1988. Ou seja, há vinte dois anos atrás.

De igual forma, afigura-se evidente o contra-senso dos juízes ao aplicarem o dispositivo processual às execuções fiscais. Pior ainda, o Superior Tribunal de Justiça que além de permitir, ainda ratifica a aplicação desse absurdo, que chega a ser uma vergonha. Pois, consiste em verdadeiro confisco injustificado do patrimônio particular.

Nesse viés, verificamos a incoerência e falta de fundamentação jurídica para justificar, a aplicação do artigo 739-A do CPC às execuções fiscais. Tendo em vista que, o maior motivo para tal aplicação é a almejada celeridade processual, a qual não restará atendida, pois, a aplicação do mencionado dispositivo ensejará a crescente demanda de processos no judiciário.

Assim, o contribuinte expropriado indevidamente, terá que manejar duas ações para ver o seu prejuízo reparado: uma versando sobre a repetição de indébito para e outra de indenização, pelos danos morais e materiais lhe causado. De modo que, conseqüentemente prosperará ainda mais a morosidade nos julgamentos.

Por conseguinte, restou evidente que a única celeridade alcançada pela aplicação do dispositivo processual às execuções fiscais será a satisfação dos créditos da Fazenda Pública, destaca-se, contudo, celeridade na satisfação de créditos devidos e indevidos.

Espera-se, por fim, que o presente trabalho ofereça aos operadores do Direito não só uma visão atual das inovações trazidas pela inserção do artigo 739-A do CPC, que têm refletido diretamente no processo de execução fiscal e atingido de forma lamentável os direitos dos contribuintes. Mas, além disso, sirva de fomento à reflexão dos argumentos aqui apresentados, a fim de que os operadores do Direito não se acomodem diante do pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Pois, não se pode permitir a prevalência da impropriedade de decisões exaradas sem qualquer fundamentação consistente, incapaz de justificar a aplicação do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais, conforme restou demonstrado no presente trabalho.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique, ÁLVARES, Manoel, BOTESINI, Moury Ângelo; FERNANDES, Oldmir, CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Lei de execução fiscal comentada e anotada**. São Paulo: RT, 1997.
- ALMEIDA, Gustavo Tinôco de. Breves considerações acerca do sistema de precatórios por força da Emenda Constitucional nº 62/09 . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2361, 18 dez. 2009. Disponível em:
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14042>>. Acesso em: 29 maio 2010.
- ALVIM, J.E. Carreira, CABRAL, Luciana Gontijo Carreira Alvim. **Nova execução de título extrajudicial**. Comentários à Lei 11.382/06. 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2007.
- ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. 11. ed. rev. ampl. e atual. com a reforma processual- 2006-2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. Revogação da lei. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977.v. 66.
- AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de; MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do artigo 739-A do código de processo civil às execuções fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 160, p. 35-42, jan. 2009.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BOTALLO, Eduardo Rodrigues. Execução fiscal, ação declaratória e repetição de indébito. **Revista de direito tributário**. São Paulo: n. 50, p. 159-174, out/dez. 1989.
- BRASIL, Conselho Nacional de Justiça, Resolução nº 92 de 13 de outubro de 2009. **Dispõe sobre a Gestão de Precatórios no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em:
<http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com_content&task=view&id=9110&Itemid=1085>. Acesso em: 2 de jun. 2009.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 13 de maio. 2010.

_____. Decreto nº 1.006, de 9 de dezembro de 1993. **Institui Cadastro Informativo (CADIN) dos créditos de órgãos e entidades federais não quitados e dá outras providências**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D1006.htm>. Acesso em: 5 maio. 2010.

_____. Decreto nº 5.913, de 27 de setembro de 2003. **Revoga o Decreto nº 1.006, de 9 de dezembro de 1993, que institui Cadastro Informativo (CADIN) dos créditos de órgãos e entidades federais não quitados**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20042006/2006/Decreto/D5913.htm>. Acesso em: 5 maio. 2010.

_____. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Lei de introdução ao código civil brasileiro**. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del4657.htm>>. Acesso em: 29 abr. 2010.

_____. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 5 maio. 2010.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. **Institui o Código de processo civil**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869.htm>. Acesso em: 29 abr. 2010.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm>. Acesso em: 29 abr. 2010.

_____. Lei nº 8.953 de 13 de dezembro de 1994. **Altera dispositivos do Código de processo civil relativo ao processo de execução**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8953.htm>. Acesso em: 29 abr. 2010.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 30 maio. 2010.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.**

Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10522.htm>. Acesso em: 13 maio. 2010.

_____. Lei nº 11.382, de 06 de dezembro de 2006. **Altera dispositivos da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 Código de processo civil, relativo ao processo de execução e a outros assuntos.** Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11382.htm>. Acesso em: 29 abr.2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag nº 1.268.327** - Segunda Turma. Agravante: Sendas Distribuidora S/A; Agravado : Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministra Eliana Calmon, DF, 24 de outubro de 2010. Publicado em 3 de maio de 2010. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=&livre=execu%E7%E3o+fiscal+embargos+efeito+suspensivo&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=6>
Acesso em: 9 maio. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 550.775/SC**. Segunda Turma. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS; Recorrido: Pescado Silveira S/A. Relator: Ministra Eliana Calmon, DF, 6 de setembro de 2005. Publicado em 19 de dezembro de 2005. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=576072&sReg=200301148680&sData=20051219&formato=PDF> Acesso em: 9 maio. 2010.

_____, _____. **AgRg no REsp 1132266 / SC**. Segunda Turma. Agravante: Jai Noel Gaya. Agravada: Instituto Brasileiro Do Meio Ambiente E Dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 20 de outubro de 2009. Publicado em 29 de outubro de 2009. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=922498&sReg=200900617235&sData=20091029&formato=PDF> Acesso em: 23 abr. 2010.

_____. _____. **AgRg no Ag nº 1.133.990/SC**. Primeira Turma. Agravante: Top Tools Industrial Ltda.; Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 18 de agosto de 2009. Publicado em 14 de setembro de 2009. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=903720&sReg=200802693692&sData=20090914&formato=PDF> Acesso em: 02 maio 2010.

_____. _____. **AgRg no Ag nº 1.180.395/AL**. Segunda Turma. Agravante : Alapel Indústria Comércio Representações e Serviços Ltda.; Agravado : Fazenda Nacional.

Relator: Ministro Castro Meira, DF, 18 de fevereiro de 2010. Publicado em 26 de fevereiro de 2010. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=944947&sReg=200900720724&sData=20100226&formato=PDF> Acesso em: 2 maio 2010.

BRASIL. _____. **REsp nº. 99.653/SP**. Segunda Turma. Recorrente: Fazenda Nacional; Recorrido: Serveng Civilsan S/A Empresas Associadas de Engenharia. Relator: Ministro Ari Pargendler, DF, 15 de outubro de 1998. Publicado em 23 de novembro de 2008. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199600411328&dt_publicacao=23-11-1998&cod_tipo_documento=>> Acesso em: 9 maio 2010.

_____. _____. **REsp 978.031/RS**. Primeira Turma. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS; Recorrido: Ilson Augusto Damm - Microempresa. Relator: Ministra Denise Arruda, DF, 23 de abril de 2009. Publicado em: 6 de maio de 2009. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=876200&sReg=200701811832&sData=20090506&formato=PDF> Acesso em: 9 maio 2010.

_____. _____. **Súmula nº 317**. É definitiva a execução de título extrajudicial, ainda que pendente apelação contra sentença que julgue improcedentes os embargos. DF, 5 de outubro de 2005. Publicado em 18 de outubro de 2005. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=@docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=132>>. Acesso em: 31 maio. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal. **Agravo de instrumento nº 2009.04.00.029881-8/SC**. Segunda Turma. Agravante: G4 Construções e Incorporações Ltda; Agravado: União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Vânia Hack de Almeida. Porto Alegre, RS, 24 de agosto de 2009. Publicado em: 27 de agosto de 2009. Disponível em:
<http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=3009700&hash=89b6fcd1166c13838587b59b2c1e1733> Acesso em: 2 maio. 2010.

CAMILLO, Eduardo Nicoletti; TALAVERA, Glauber Moreno; FUJITA, Jorge Shiguemitsu; SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. **Comentários ao Código Civil**: artigo por artigo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev. ampl. e atual. até a emenda constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, Alexandre Barros. **Processo tributário**: teoria e prática. 3. ed. rev., atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

COIMBRA, Feijó. **A defesa do contribuinte**: na área administrativa e judicial. 2. ed. Rio de Janeiro: Destaque, 1999.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 19. ed. rev. e atual, São Paulo: Saraiva, 2008.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil**: teoria geral. Rio de Janeiro: Lumens Júris, 2008.

FIDA, Orlando; ALBUQUERQUE, J. B. Torres de. **Da execução fiscal e do crime de sonegação fiscal**: teoria, prática, jurisprudência e legislação. 10. ed. São Paulo: RCN, 2003.

FOLLONI, André. Embargos à execução, necessidade de penhora e efeitos do recebimento: relações entre a Lei n. 11.382 e a Lei n. 6.830. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 173, p. 14-31, fev. 2010.

GOMES, José Jairo. **Direito civil**: introdução e parte geral. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 12. ed. São Paulo: Rideel, 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**: atualizado de acordo com as constitucionais nº 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12 de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-99, 29, de 13-9-00, 31, de 18-12-00, 32 de 11-9-01, 33 de 11-12-01, 37, de 12-6-02, 39, de 19-12-02, 40, de 29-5-03, 41 e 42, de 31-12-03. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JANCZESKI, Célio Armando. **Processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática**. Florianópolis: OAB/SC, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. Emenda dos precatórios: calote, corrupção e outros defeitos. **Informativo Justen, Pereira, oliveira e Talamini**. Curitiba, nº 34, dez. 2009.

Disponível em:

<http://www.justen.com.br//informativo.php?&informativo=34&artigo=26&l=pt>. Acesso em: 2 jun. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspecto do direito de defesa no processo administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 175, p. 106-116, abr. 2010.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 151, p. 49-58, abr. 2008.

MACIEL, José Fabio Rodrigues. **Teoria geral do direito**: segurança, valor, hermenêutica, princípios, sistema. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Elementos do direito tributário**. Campinas: Mizuno, 2001.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NOVAES FILHO, Wladimir. O due process of law no processo administrativo previdenciário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 31, p. 66-75, abr. 1998.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro; ÀVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e jurisprudência**. 5. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Curso de direito tributário**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Alberto; MELO, Danielle; AMARAL, Gustavo. As alterações da lei n.11.382 e sua repercussão sobre a lei de execuções fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 143, p. 7-14, ago. 2007.

PIRES, Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. A subsistência do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 155, p. 69-83, ago. 2008.

PORTO, Éderson Gardin. **Manual da execução fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. O efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal e a reforma do CPC. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 168, p. 119-133, set. 2009.

RODRIGUES, Cláudia. **O título executivo na execução da dívida ativa da Fazenda Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. Análise da suspensão da execução fiscal sob o prisma dos fatos, da finalidade das leis, da aplicação razoável e da coerência do ordenamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 153, p. 77-86, jun. 2008.

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, p. 54-69, out. 2007.

SZKLAROWSKI, Léon Frejda. A execução fiscal e as recentes alterações do Código de Processo Civil. **Revista de Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 80, p. 37-44, out.-dez. 1995.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudências. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de direito processual civil**: processo de execução e processo cautelar. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A reforma no CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 151, p. 59-73, abr. 2008.

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, p. 54-69, out. 2007.

SANTOS, Ernane Fidélis dos ...[et al]. **Execução civil**: estudos em homenagem ao professor Humberto Theodoro Junior. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

SARTORI, Ivan Ricardo Garisio. Emenda Constitucional nº 62/09 . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2479, 15 abr. 2010. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14693>>. Acesso em: 27 maio 2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico** / atualizadores Najib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

TOLEDO JR., Flavio Corrêa de. O regime especial dos precatórios à luz da Emenda Constitucional nº 62 . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2406, 1 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14281>>. Acesso em: 29 maio 2010.

XAVIER, Alberto. A questão da apreciação da inconstitucionalidade das Leis pelos órgãos judicantes da administração Fazendária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 103, p. 17-44, abr. 2004.

XEXÉO, Leonardo Monteiro. Nova sistemática da execução. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 140, p. 61-69, maio 2007.