Embargos à Execução Fiscal: Recentes Alterações do CPC – Efeito Suspensivo – Interpretação Sistemática da LEF

Maria Paula Farina Weidlich
Especialista em Direito Tributário UFRGS/Advogada/Membro da FESDT

Declara-se para os devidos fins que esse trabalho é inédito, não tendo sido publicado anteriormente.

1. Introdução

O presente estudo é fruto do segundo encontro realizado pelo grupo de estudos composto pelos colegas instituidores e colaboradores da Fundação Escola Superior de Direito Tributário, tendo como foco a discussão jurídica que vem se travando junto ao Poder Judiciário no tocante às alterações introduzidas pela Lei nº 11.382, de 06 de dezembro de 2006, no Livro II, Título III, capítulo I, que regula o Processo de Execução e os Embargos do Devedor, e a sua possível aplicação em caráter subsidiário ao processo executivo fiscal, mais especificamente aos Embargos à Execução Fiscal.

Uma das principais alterações advindas dessa reforma diz respeito aos efeitos decorrentes da interposição dos Embargos pelo Executado, facultando ao Juiz, em caráter excepcional, atribuir-lhes efeito suspensivo apenas quando relevantes seus fundamentos e o prosseguimento da execução possa causar-lhe grave dano de difícil ou incerta reparação, condicionado ao oferecimento de garantia, penhora, depósito ou caução.

Em face da relevância indiscutível do tema e das conseqüências advindas da exegese desses dispositivos legais, o ponto central de nossas discussões voltou-se exclusivamente à análise da grande polêmica hoje compreensivelmente existente acerca da recepção dos Embargos à Execução Fiscal sem efeito suspensivo, em razão de decisões judiciais que vêm aplicando o artigo 739-A do atual Código de Processo Civil, em face do que dispõe o art. 1º da Lei nº 6830/1980, mais conhecida como LEF, abreviatura doravante utilizada no presente artigo, por uma questão de praticidade.

Objetiva, assim, a presente análise demonstrar o equívoco cometido por alguns Juízes que vêm aplicando de forma literal e subsidiária o art. 739-A

aos Embargos à Execução Fiscal, passando a recebê-los, a contar da edição da Lei nº 11.382/06, sem o conhecido efeito suspensivo até então aplicado, em face do que preconizava a legislação processual anterior, tanto no cível como no executivo fiscal.

Dessa forma, em um primeiro momento faremos uma breve análise sobre a solução de antinomias existentes entre normas aparentemente conflitantes, especial e geral, passando em seguida à exegese acerca da aplicação subsidiária da lei, no caso do CPC em relação à LEF, para após uma leitura sistemática e conjunta desse diploma legal, cotejado com as normas processuais civis, encontrarmos os fundamentos jurídicos que nortearão nossas conclusões acerca dessa questão específica, da inaplicabilidade do dispositivo legal em questão aos embargos à execução fiscal, como se demonstrará nos tópicos seguintes.

2. Solução de Conflitos ou antinomias - Critério da Especialidade – Prevalência da Lei Especial (LEF) sobre a Lei Geral (CPC)

Como se sabe há três critérios normalmente utilizados pelo intérprete do direito para solução dos conflitos entre leis incidentes sobre os mesmos fatos: o critério cronológico, em que a norma posterior prevalece sobre a anterior, o critério da especialidade, com prevalência da norma especial sobre a geral e, por fim, o critério da hierarquia, em que a norma superior prevalece sobre a inferior.

Parece à toda evidência que a solução do conflito em questão, aplicabilidade da lei geral posterior (CPC) ou especial anterior (LEF), se resolve pelo critério da especialidade, "Lex posterior generalis non derogat priori speciali", ou seja, segundo BOBBIO existindo conflito entre dois critérios, de especialidade e cronológico, prevalece o primeiro: segundo suas palavras: "a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente".[289]

Aliás, como nos ensina esse autor, o conflito entre dois critérios aplicáveis para solução de antinomias entre normas, que ele denomina de segundo grau, se resolve normalmente pela prevalência do hierárquico sobre o cronológico, e o da especialidade sobre o cronológico, cedendo espaço, portanto, esse último, sempre que em confronto com os demais.[290]

Sob esse aspecto, as antinomias parciais, totais ou mesmo aparentes, entre duas ou mais normas que regulam determinada situação, a exemplo da hipótese aqui figurada, entre uma norma geral posterior, que altera o Código de Processo Civil, e, uma norma especial anterior, que disciplina o processo de execução fiscal, mais conhecida como Lei de Execuções Fiscais, são solucionadas pelo critério da

289 BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 108.
290 Idem, págs. 105 e 108.

especialidade, prevalecendo por óbvio a lei especial em relação à geral, sempre que essa for incompatível com a aquela. Inexistem dúvidas, pois, de que a LEF, lei específica destinada a regular o processo executivo fiscal, prevalece sobre as normas processuais civis e suas alterações.

Nesse sentido, J.M. Carvalho Santos também esclarece:

> *"E a lei geral posterior não revoga a especial? É preciso que revogue explicita ou implicitamente e, se não o faz, é porque o legislador não quis revogar a regra divergente que já existia; não quis, em suma, acabar com a exceção. Se a intenção do legislador fosse revogar a lei especial, que já existia contendo uma regra divergente, o seu dever era isso dizer claramente na lei geral nova ou dispor de modo a contrariá-la, regulando o mesmo assunto".*[291]

Aliás, se examinarmos o disposto no artigo 5º, inciso I e 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, encontramos o princípio da isonomia, pelo qual *a lei deve tratar de maneira igual os iguais, e de maneira desigual os desiguais*, que nada mais é do que a fonte inspiradora do critério da especialidade, classificado pela doutrina como intermediário, que deverá prevalecer sobre o cronológico e ceder espaço ao critério da hierarquia.

Desta forma, pode-se dizer que a lei de execuções fiscais, inspirada nesse princípio da eqüidade, nasceu, justamente, da necessidade de se regular de forma especial as dívidas tributárias, atribuindo ao Ente Tributante uma série de prerrogativas a fim de lhe assegurar a cobrança executiva dos débitos da forma mais segura possível, tratando com desigualdade os desiguais, haja vista a diferença de tratamento legal atribuído à dívida ativa em relação às dívidas de natureza cível, judicial ou extrajudicial.

Se para BOBBIO ainda que em caráter excepcional poderá se admitir a supremacia do princípio da especialidade na hipótese de existir conflito entre uma norma superior geral (constitucional) e uma norma especial (ordinária), sempre que se tenha que cumprir o "princípio máximo de justiça", baseado na interpretação de *que 'o que é igual deve ser tratado como igual e o que é diferente, de maneira diferente*[292], com mais razão prevalece no presente caso a aplicação da lei especial anterior (LEF) em relação à lei geral posterior (CPC), haja vista inexistir qualquer vínculo hierárquico entre elas.

Respondida essa primeira indagação proposta acerca da solução entre antinomias, seja entre normas seja entre critérios de solução de conflitos, que nos indica o melhor caminho, ou seja, que as disposições da LEF (lei especial) prevalecem sobre a lei geral (CPC), nossa tarefa no próximo tópico será definir os limites da aplicação subsidiária da lei, no caso em tela, da lei processual civil à lei de execuções fiscais.

---

291 CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO INTERPRETADO; p. 62; vol. I; 1937.

292 opus *citatum., p. 50.*

3. Limites da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à Lei das Execuções Fiscais – Art. 1º da Lei nº 6830/1980 – interpretação coerente e sistemática

A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 - LEF, regula o processo de cobrança da dívida ativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo expressamente no seu artigo primeiro que o Código de Processo Civil será aplicado subsidiariamente.[293]

Portanto, a aplicação subsidiária do CPC à LEF em princípio decorre de disposição legal expressa, cujo escopo foi suprir eventuais lacunas deixadas por essa lei especial, desde que compatíveis com o espírito da norma especial cuja essência é dotar as pessoas de direito público de instrumentos capazes de assegurar a execução fiscal dos débitos tributários.

Sendo assim, somente se admite a aplicação subsidiária do CPC quando a LEF efetivamente não regular ou omitir determinada hipótese, o que não se depreende no caso do efeito suspensivo que decorre da interposição dos Embargos à Execução Fiscal porquanto há diversas normas nesse diploma legal admitindo implicitamente a mencionada eficácia suspensiva.

Com efeito, identificamos ao longo do texto da LEF regras que, embora não explícitas acerca do efeito suspensivo atribuído aos Embargos, dispõem sobre ele de forma implícita, a exemplo do conteúdo expresso nos artigos 18, 19, 24, I, etc...

Aliás, segundo entendimento manifestado pelo professor Hugo de Brito Machado, em palestra proferida no IV Congresso Nacional de Estudos Tributários promovido pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, o art. 32, § 2º, não se constitui apenas em uma regra implícita, reconhece a LEF expressamente o efeito suspensivo aos Embargos à Execução Fiscal, quando tal dispositivo prevê: *"Após o trânsito em julgado de decisão o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do juízo competente."*

Ora, se somente após o trânsito em julgado poderá ser levantado o depósito, mediante ordem judicial, é nítido e expresso o reconhecimento dessa lei do efeito suspensivo existente até esse momento em face da interposição dos Embargos pelo executado; não fosse assim, tal depósito poderia ser devolvido a qualquer momento sem necessidade de aguardar-se o desfecho da demanda.

---

293 Art. 1º da Lei nº 6830/1980: "A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

4. Embargos à Execução Fiscal – Prevalência do Efeito Suspensivo – Análise Conjunta das Normas Dispostas na Lei nº 6830/1980

Como se sabe, dentre as inúmeras alterações promovidas pela Lei nº 11.382/06, sem dúvida a que vem causando maior polêmica entre os operadores do direito, em especial os que lidam com o direito tributário, diz respeito à redação dada ao art. 739-A que retirou dos Embargos o efeito suspensivo que decorria automaticamente da sua interposição, tendo em vista as decisões que vêm se formando acerca da sua aplicação à Lei de Execuções Fiscais, em razão do que dispõe o art. 1º, da Lei 6830/1980, verbis:

> *"Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta lei e,* subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil." (destaque nosso).

A princípio, a aplicação literal desse dispositivo legal leva-nos a entender, sem mais delongas, que inexistindo na LEF previsão expressa sobre o efeito suspensivo atribuído aos Embargos à Execução Fiscal, há aí uma lacuna a ser suprida pelas normas processuais civis, em obediência à subsidiariedade legalmente prevista.

Esse, aliás, é entendimento que vem sendo trilhado por alguns juízes, inclusive pelo nosso TRF da 4ª Região, nas decisões de que se têm notícia até o momento, as quais vêm aplicando aos Embargos à Execução Fiscal o art. 739-A do CPC, retirando-lhes a eficácia suspensiva indiscutível até a entrada em vigor do novel dispositivo.

Em que pese à primeira vista a fundamentação de algumas decisões judiciais impressionar, em face da aparente inexistência na LEF de regra expressa que contemple o caráter suspensivo dos Embargos à Execução Fiscal, entendemos que essa não é a melhor solução, não só em razão do que preconiza nitidamente o § 2º, do art. 32 enfatizado no tópico anterior e os demais artigos 18, 19, 24, I, desse diploma legal já mencionados, mas, também, porque cabe ao intérprete atentar para a análise sistemática das normas que regem o processo de cobrança da dívida ativa que, diferentemente do processo de execução cível, pressupõe um contrato ou aceite e resulta de um ato unilateral vinculado, praticado pela autoridade administrativa, não sujeito ao contraditório para se efetivar, gozando, inclusive, de certeza e liquidez (art.3º, da LEF), que só admite prova inequívoca em contrário, tornando a defesa do devedor muito mais restrita.

Não se têm dúvidas de que o propósito do legislador ordinário com a edição da Lei nº 11.382/2006, especialmente com a redação atribuída ao art. 739-A, foi o de dar maior efetividade ao processo executivo, assegurando ao credor maior celeridade na cobrança de seu direito de crédito.

Entretanto, em se tratando de crédito tributário, onde o credor – sujeito ativo é a Fazenda Pública, que goza de inúmeras vantagens, entre as quais a presunção de certeza e liquidez da dívida, não se pode conceder o mesmo tratamento, ou pressupor que somente porque o CPC possui aplicação subsidiária e essa lei não dispôs de forma literal e expressa sobre os efeitos em que serão recebidos os Embargos, simplesmente vá se aplicar o art. 739-A do CPC, sem antes efetivar-se uma análise conjunta das normas que regem o processo de execução fiscal.

Além disso, não se olvide do disposto no art. 2º §8º, da LEF que concede à Fazenda Pública até a decisão de primeira instância o direito de essa emendar ou substituir a certidão de dívida ativa, assegurando ao executado a devolução do prazo para Embargos.

Imagine-se a hipótese de Certidão de Dívida Ativa emendada ou substituída em face de valor equivocadamente inscrito em dívida ativa a maior, sem descontar valores já parcelados e pagos, o que não é difícil de acontecer em se tratando de Fazenda Pública. Caso admitíssemos a não-suspensividade dos Embargos, ou seja, a aplicação pura e simples do art. 739-A ao processo executivo fiscal, como vêm entendendo alguns magistrados, poderia a Fazenda já ter alienado o valor do bem dado em garantia da dívida, restando ao executado apenas o caminho do precatório para reaver a diferença, o que por si só representa uma injustiça com a parte executada.

A propósito disso, o art. 21[294], da LEF dispõe que na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no art. 9º, I.[295], que trata do depósito judicial.

Ora, a prescrição do dispositivo legal em comento é mais uma prova de que os Embargos à Execução Fiscal possuem inequívoco efeito suspensivo; do contrário, não haveria necessidade de depósito em garantia do juízo. Isso só robustece a certeza de que a penhora de bens no processo executivo fiscal por si só já concede aos Embargos o efeito suspensivo da cobrança executiva da dívida, enquanto não forem definitivamente julgados.

Além disso, depreende-se tanto da redação do art. 18[296], como do art. 19[297] da LEF que os Embargos à Execução Fiscal são recebidos com efeito suspensivo, pois do contrário não haveria necessidade de manifestação da Fazenda Pública sobre a garantia de a execução ficar condicionada ao não oferecimento dos Embargos, no primeiro caso, ou se dar prosseguimento à execução, apenas e tão-somente se não embargada a execução fiscal ou rejeitados os embargos.

---

294 Art. 21, da Lei 6.830, de 22/09/1980: "Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no art. 9º, I."

295 Art. 9º, I, da Lei 6.830, de 22/09/1980: "I – Efetuar depósito em dinheiro, à ordem do juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária."

296 Art. 18 da Lei 6.830, de 22/09/1980: "Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução."

297 Art. 19 da LEF: "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 dias:"

A propósito, recentemente, o Exmo. Relator Des. Federal Luiz Stefanini, da 1a. Turma do TRF da 3ª Região, concedeu a tutela antecipada em Agravo de Instrumento, admitindo o efeito suspensivo aos Embargos interpostos pela executada, especialmente em face desse argumento, como se depreende da ementa a seguir reproduzida:

"PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. POSSIBILIDADE.

1. Consoante dispõe o artigo 1º da Lei nº 6.830/80, aplicam-se as disposições do Código de Processo Civil de forma subsidiária à lei de regência da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública. É dizer, havendo regramento específico, fica afastado aquele imposto pela lei processual.

2. A Lei de Execução Fiscal é omissa quanto aos efeitos do embargos à execução fiscal. Todavia, esse efeito encontra-se implícito nos artigos 18 e 19 dessa lei, uma vez que nestes dispositivos assegura-se que a execução da garantia somente será realizada quando não forem oferecidos embargos.

3. A interpretação do dispositivo supratranscrito autoriza concluir, a contrario sensu, que, se a ausência de embargos leva ao prosseguimento da execução, sua oposição tem o condão de suspendê-la. Vale lembrar que na anterior sistemática imposta pelo Código de Processo Civil, disciplinava-se acerca dos efeitos dos embargos, nos seguintes termos: Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo (§1º, do artigo 739).

4. No caso vertente, tendo sido efetivada a penhora, a oposição dos embargos paralisa a execução fiscal, motivo pelo qual é de se deferir o pleito. Não fossem tais motivos, autorizar-se-ia, de igual forma, a suspensão da execução com base no artigo 739-A, §1º do Código de Processo Civil, na medida em que presentes os requisitos legais: a) relevância da fundamentação, b) perigo de grave dano de difícil ou incerta reparação e c) existência de penhora efetiva nos autos.

5. Agravo de instrumento provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, deu provimento ao agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator, acompanhado pelo voto do Juiz Conv. Márcio Mesquita, vencida a Des. Fed. Vesna Kolmar, que lhe negava provimento.

São Paulo, 9 de outubro de 2007.

Desembargador Federal LUIZ STEFANINI"[298] (destaque nosso).

Ademais, o art. 24, inciso I da LEF também admite implicitamente o efeito suspensivo atribuído por essa lei aos Embargos à Execução Fiscal, à medida que admite a adjudicação dos bens penhorados pela Fazenda Pública antes do leilão pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos, o que segundo nosso entendimento é mais uma disposição legal ínsita na lei especial que afasta qualquer tentativa de aplicação subsidiária do art. 739-A

298 AI nº2007.03.00.061742-1, 1ª do TRF 3a. Região, Rel. Des. Luiz Stefanini, 1a. Turma, J. 09/10/2007, DJ. 1801/2008.

do CPC, como pretende a Fazenda Nacional e como vêm entendendo alguns magistrados, sob argumento de inexistir na lei que regula o processo executivo fiscal disposição expressa a esse respeito.

5. Conclusão

Estamos convencidos de que para a correta incidência do novel dispositivo processual há que se socorrer o aplicador da lei de uma exegese sistemática que contemple todos os aspectos doutrinário-normativos acima enfocados a par de outros não compreendidos na extensão deste estudo. Convictos do rigor desse viés interpretativo, ousamos afirmar que não há argumento jurídico plausível que sustente a aplicação subsidiária do CPC, especialmente no que diz com o atual conteúdo do art. 739-A, com a redação ditada pela Lei nº 11.382/06, que retirou dos Embargos à Execução o efeito suspensivo, admitindo-o apenas em caráter excepcional, quando requerido e comprovado pelo Embargante que o prosseguimento da execução poderá lhe causar grave dano de difícil e incerta reparação, concomitante ao oferecimento de garantia de penhora, depósito ou caução.

Sem dúvidas, como vimos no primeiro tópico do presente estudo, existindo uma lei especial anterior e uma lei geral posterior, prevalece a primeira, pois segundo a lição de Norberto Bobbio, na solução dos conflitos entre critérios para solução de antinomias, o da especialidade prevalece sobre o cronológico, sendo o primeiro considerado prevalente em relação ao segundo.

A par disso, a aplicação subsidiária da lei somente é aplicável na hipótese de existirem efetivamente lacunas a ser supletivamente preenchidas, o que não ocorre no caso em foco, em que a Lei de Execução Fiscal (LEF) admite implicitamente, e até explicitamente segundo nosso entendimento, o efeito suspensivo decorrente da interposição dos Embargos à Execução Fiscal.

Com efeito, admitindo-se a tese contrária, que vem sustentando a aplicação do CPC ao processo executivo fiscal, nesse ponto, teríamos uma execução garantida por penhora, com o prosseguimento imediato do processo para alienação de bem dado em garantia, ou levantamento de dinheiro, na hipótese da execução garantida por depósito, em tratamento sem dúvida mais rigoroso do que é aplicado às demais execuções (cíveis), as quais após a reforma processual civil não exigem mais garantia para admissibilidade dos Embargos pelo executado. Vale dizer, no primeiro caso, continuaria se exigindo do executado a garantia da execução (art. 16, § 1º da LEF)[299] para admissibilidade dos Embargos, com o imediato prosseguimento da execução pela Fazenda Pública, caso se admita a aplicação do art. 739-A do CPC, a menos que se prove a difícil e incerta reparação do dano daí decorrente, e, no segundo caso, teríamos a possibilidade de o executado simplesmente embargar, sem garantia alguma, forte no que

299 Art. 16, da LEF: "Não são admissíveis os embargos do executado antes de garantida a execução."

preconiza o art. 736, do CPC[300], com a redação ditada pela nova lei processual civil, sob análise.

Admitir-se como legítima essa aplicação do CPC à LEF, sob esse prisma, implicaria sem dúvida total violação aos princípios da isonomia e do contraditório, ambos previstos pela Constituição Federal, art. 5º, LV, e, arts. 5º, II, e, 150, II, direitos fundamentais do contribuinte cuja fruição deve ser assegurada e oposta em juízo contra as decisões que vem se disseminando junto aos tribunais pátrios em sentido contrário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico.* Tradução Maria Celeste C. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. BOBBIO, Norberto, págs. 105 a 108.

CARVALHO Santos, J. M., *CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO INTERPRETADO.* 1937 vol. I, p. 62.

300 Art. 736, com a redação dada pela Lei 11.382, de 06 de dezembro de 2006: "O executado, independentemente, de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos."