

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARCELA GRECO

**LEI N.º 11.382/2006 *VERSUS* LEI N.º 6.830/1980: O EFEITO SUSPENSIVO DOS
EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO FISCAL**

SÃO PAULO - SP

2012

MARCELA GREGO

**LEI N.º 11.382/2006 *VERSUS* LEI N.º 6.830/1980: O EFEITO SUSPENSIVO DOS
EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO – SP

2012

RESUMO

Objetiva o presente trabalho a exposição das teses existentes sobre a (in) aplicabilidade da Lei n.º 11.382/2006, sobretudo do artigo 739-A (introduzido ao Código de Processo Civil), ao rito executivo fiscal, procedimento regulado por lei própria (Lei n.º 6.830/1980). Será analisada quais das teses desenvolvidas pela doutrina se coadunam com os fins propostos pelo ordenamento jurídico. Prosseguindo a execução fiscal sem a atribuição do efeito suspensivo aos embargos, a garantia ofertada pelo administrado será levantada no curso do processo pela Fazenda Pública sem que haja decisão transitada em julgada na ação cognitiva. Sendo procedentes os embargos verificar-se-á se os meios processuais colocados à disposição do administrado para a retomada do seu bem, que já pertence à esfera patrimonial da Administração Pública, correspondem ao ideal de efetividade a justificar a não concessão do efeito suspensivo.

Palavras Chaves: Execução Fiscal. Embargos. Efeito Suspensivo. Inaplicabilidade. Interpretação Sistemática.

ABSTRACT

This job aims at exposing the existing thesis about the (in) applicability of the Law No 11.382/2006, especially about the Article 739-A (introduced to the Code of Civil Procedure), the tax enforcement action, procedure governed by its own law (law No 6.830/1980). Will be analyzed which of the thesis developed by the doctrine are consistent with the purposes proposed by the legal system. Continuing the tax enforcement without the deterrent effect to the pleading, the guarantee offered by any part will be taken during the proceedings by the Treasury without any final decision on the action filed by any part. Once the pleading is consistent, then will be checked if the remedies available to any part to resume their guarantee, which already belongs to the Treasury, fulfill the principle of effectiveness to justify not granting the deterrent effect.

Keywords: Tax Enforcement Action. Pleading. Deterrent Effect. Inapplicability. Systematic Interpretation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. LEI N.º 11382/2006 E AS MODIFICAÇÕES TRAZIDAS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL: EFEITOS DOS EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO	7
3. DISCUSSÃO ACERCA DA APLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ÀS AÇÕES EXACIONAIS DE CARÁTER FISCAL	11
3.1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A EXECUÇÃO FISCAL.....	11
3.2. POSICIONAMENTOS REFERENTES À POSSIBILIDADE DE A LEI N.º 11.382/2006 TER OU NÃO O CONDÃO DE REVOGAR A LEI N.º 6.830/1980.....	13
3.2.1. <i>Dispositivos da Lei n.º 6.830/1980 revogados pela Lei n.º 11.382/2006 – posicionamento adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional</i>	14
3.2.2. <i>Vigência da Lei n.º 6.830/1980 após a edição da Lei n.º 11.382/2006 – posicionamento majoritário</i>	15
3.2.2.1. Argumentos favoráveis à aplicação subsidiária do CPC à execução fiscal. Não concessão do efeito suspensivo aos embargos	20
3.2.2.2. Inaplicabilidade das normas contidas no Código de Processo Civil ao rito executivo fiscal. Necessidade da atribuição do efeito suspensivo aos embargos.....	22
a. Norma jurídica e suas espécies X textos normativos.....	22
b. Interpretação sistemática dos dispositivos contidos na Lei n.º 6.830/1980.....	24
c. Especificidades na formação do título executivo do crédito e seus princípios norteadores	31
d. Aplicabilidade de um princípio em detrimento de outro.....	36
4. CONCLUSÃO.....	40
5. BIBLIOGRAFIA	42

1. INTRODUÇÃO

Após a entrada em vigor da Lei n.º 11.382/2006 a sistemática do processo de execução fundado em título executivo extrajudicial sofreu grandes alterações, sobretudo no que tange aos efeitos em que os embargos serão recebidos, conforme previsto no artigo 739-A do Código de Processo Civil.

Tal fato reverberou entre os doutrinadores jurídicos gerando grande polêmica no sentido de se questionar se as alterações engendradas pela Lei n.º 11.382/2006 alcançam a execução fiscal, procedimento regulamentado por lei própria (Lei n.º 6.830/1980).

O presente trabalho objetiva verificar no âmbito do processo executivo fiscal se a regra contida no *caput* do artigo 739-A do Código de Processo Civil deve ser aplicada às execuções fiscais, na medida em que nesta legislação especial não está prevista, ao menos de forma explícita, o efeito suspensivo dos embargos.

Tal constatação é de suma importância, na medida em que prosseguindo a execução fiscal na pendência do julgamento dos embargos, o rito executivo segue como definitivo, e o patrimônio do embargante dado em garantia será levantado pela Fazenda Pública sem que ao menos se tenha um provimento jurisdicional em primeira instância.

Dessa forma, princípios basilares do processo, assegurados constitucionalmente são transgredidos, o que não se pode admitir em nenhuma hipótese.

Para a compreensão da problemática serão apresentadas as correntes de entendimento sobre o tema, com a demonstração da qual seja a mais recomendável do ponto de vista estritamente jurídico.

Inicialmente será apresentada a evolução legislativa sobre o tema, bem como a verificação do campo de incidência das leis discutidas.

A discussão prossegue objetivando verificar se a Lei n.º 6.830/1980 foi ou não revogada pela Lei n.º 11.382/2006, discussão essencial antes de se adentrar na análise da (in) aplicabilidade do efeito suspensivo aos embargos opostos à execução fiscal.

Assim, a tese encampada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é analisada em contraponto a doutrina majoritária.

Verificada a questão da (im) possibilidade de revogação da Lei de Execução Fiscal, o estudo caminha para a exposição das teses divergentes no que tange a concessão do efeito suspensivo aos embargos opostos à execução fiscal.

2. LEI N.º 11382/2006 E AS MODIFICAÇÕES TRAZIDAS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL: EFEITOS DOS EMBARGOS OPOSTOS À EXECUÇÃO

A Emenda Constitucional n.º 45/2004 realizou uma grande reforma do poder judiciário, especificamente no âmbito do processo civil para torná-lo mais célere e efetivo.

Isso porque, o Direito Processual se encontra em sua terceira fase metodológica denominada de instrumentalista, a qual cuida de elevar o sobredito Direito Processual “a um rigor científico, sem se olvidar, entretanto, da função que exerce no sentido de concretizar o direito material que lhe está por trás e, conseqüentemente, promover a pacificação social.”¹.

Para tanto, o legislador inseriu no artigo 5.º, inciso LXVII da Constituição Federal, o princípio da duração razoável do processo, o qual preceitua que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo”.

Foi com essa perspectiva que o procedimento executivo fundado em título executivo extrajudicial foi alterado pela Lei n.º 11.382/2006, sobretudo no que se refere aos efeitos em que os embargos opostos à execução serão recebidos (artigo 739-A do Código de Processo Civil).

Pela sistemática anterior à Lei n.º 11.382/2006, o § 1.º do Artigo 739 do Código de Processo Civil estabelecia que os embargos suspendiam automaticamente o curso do processo executivo, contudo, a garantia do juízo constituía condição *sine qua non* à oposição dos próprios embargos.

Com o advento da Lei n.º 11.382/2006 referida sistemática foi modificada em sentido inverso.

Além de a novel Lei Processual ter revogado o §1º do artigo 739 do Código de Processo Civil e retirado a necessidade da garantia do juízo de execução (artigo 736 do

1 MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz. A Reforma da Execução dos Títulos Extrajudiciais e a Sua Repercussão nas Execuções Fiscais. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). A Reforma do CPC e a Execução Fiscal. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.18.

Código de Processo Civil²), o efeito suspensivo até então inerente aos embargos, deixou de ser automático, e a sua previsão passou a ser regulamentada pelo artigo 739-A.

Nos termos do artigo 739-A, os embargos não tem o condão de obstar automaticamente o trâmite do processo executivo, somente nos casos em que, havendo requerimento expresso pela parte, o magistrado vislumbrar três requisitos, quais sejam:

- a) relevância dos fundamentos dos embargos: a defesa oposta à execução deve se apoiar em fatos verossímeis e em tese plausível, em outros termos, a possibilidade de êxito dos embargos deve insinuar-se como razoável;
- b) o prosseguimento da execução deverá representar, manifestamente, risco de dano grave para o executado, de difícil ou incerta reparação; o que corresponde em linhas gerais, ao risco de dano justificador da tutela cautelar em geral (*periculum in mora*);
- c) deve, ainda, estar seguro o juízo antes de ser a eficácia suspensiva deferida, os embargos podem ser manejados sem o pré-requisito da penhora ou outra forma de caução; não se conseguirá, porém, paralisar a marcha da execução se o juízo não restar seguro adequadamente³

Como se observa, os dois primeiros itens supramencionados muito se assemelham aos requisitos necessários para a concessão das tutelas emergenciais – *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

Uma vez atribuído o efeito suspensivo aos embargos, a execução apenas tramitará até a fase da penhora e da avaliação dos bens, objetivando a individualização e apreensão dos mesmos, com a conseqüente preservação e conservação dos bens, criando a preferência do bem penhorado ao exequente⁴.

Assim, na execução provisória, o devedor “não deixa de ser proprietário dos bens apreendidos judicialmente”⁵, apenas é reduzido “à situação de nu-proprietário, representada pela detenção de um simples poder jurídico de disposição do direito”⁶.

² Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.

³ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume II. 41ª Edição. Rio de Janeiro; Forense: 2007, p.445.

⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume II. 41ª Edição. Rio de Janeiro; Forense: 2007, p.295.

⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume II. 41ª Edição. Rio de Janeiro; Forense: 2007, p.296.

⁶ Castro, Artur Anselmo de. A Ação Executiva Singular Comum e Especial, 1970, nº35, p.51 apud THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume II. 41ª Edição. Rio de Janeiro; Forense: 2007, p.296.

No entanto, sendo negado o efeito suspensivo, a execução se tornará definitiva com a expropriação dos bens do devedor já penhorados e avaliados (artigo 685 do Código de Processo Civil), por meio da adjudicação, alienação por iniciativa particular, ou ainda, pela alienação em hasta pública.

Após a arrematação do bem e as formalidades legais, a arrematação será considerada “perfeita, acabada e irretratável”, conforme reza o artigo 694 do Código de Processo Civil com a nova redação atribuída pela Lei n.º 11.382/2006.

Assim, sendo arrematado o bem antes do julgamento dos embargos e, sendo estes julgados procedentes, o arrematante terá direito adquirido sobre os bens, uma vez que a sentença dos embargos apenas vincula os sujeitos da relação jurídica processual, salvo na hipótese em que o arrematante figurar como o próprio exequente.

Nessa hipótese, caberá ao exequente a devolução em espécie do valor correspondente à arrematação do bem indevidamente expropriado, conforme dispõe o §2º do artigo 694 do Código de Processo Civil.

Referido dispositivo constituiu uma garantia ao executado, caso este obtenha êxito na ação de embargos, na medida em que colocou à sua disposição “igualdade de instrumentos processuais.”⁷.

Contudo, tal sistemática processual torna-se questionável quando aplicada ao procedimento executivo fiscal, ocasião em que os embargos opostos à execução fiscal forem julgados procedentes.

Isso porque, em se tratando de execução contra a Fazenda Pública, a regra processual aplicável é a prevista nos artigos 730 e 731, ambos do Código de Processo Civil.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Reforma do CPC e a Suspensão da Execução Fiscal pela Oposição dos Embargos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 151, abr/2008, p.61.

Dessa forma, o embargante vencedor, só poderá executar a sentença para reaver o seu bem ou dinheiro que já pertence à esfera patrimonial do ente público, após o trânsito em julgado do processo cognitivo da ação de embargos.

Havendo propositura de embargos pela Fazenda Pública, necessário aguardar o trânsito em julgado desta ação, para somente após o administrado satisfazer o seu crédito.

Relembra a doutrina que a satisfação do crédito do administrado é realizada pela malsinada sistemática de precatórios, “submetida a emendas constitucionais que os parcelam em até 10 anos, ou a leis que condicionam o seu pagamento à apresentação de toda a sorte de certidões negativas de débito”⁸.

Em razão de todas essas problemáticas é que o presente trabalho caminhará expondo as correntes doutrinárias existentes sobre o tema e verificando qual delas se apresenta em harmonia com o ordenamento jurídico.

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Reforma do CPC e a Suspensão da Execução pela Oposição de Embargos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 151, abr/2008, p.61.

3. DISCUSSÃO ACERCA DA APLICABILIDADE DO ARTIGO 739-A DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ÀS AÇÕES EXACIONAIS DE CARÁTER FISCAL

3.1. Breves Considerações Sobre a Execução Fiscal

O antigo Decreto-Lei n.º 960/1938 regulava a execução da Dívida Ativa, assim entendida como “a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza (...)”.

Posteriormente, o processo executivo fiscal passou a ser regulamento pela Lei n.º 5.869/1973 (Código de Processo Civil). O Decreto-Lei n.º 960/1938 apenas subsistiu em relação às disposições relacionadas ao direito material.

A partir da edição da Lei n.º 6.830/1980, houve um arcabouço de regras específicas acerca do procedimento executivo da Dívida Ativa disciplinado por esta “nova” legislação.

As disposições contidas no Código de Processo Civil passaram a ser aplicadas subsidiariamente ao rito das execuções fiscais (artigo 1º da Lei n.º 6.830/1980).

A Lei n.º 6.830/1980 ampliou o conceito de Dívida Ativa, para incluir o crédito que a Administração Direta e Indireta (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas respectivas autarquias) possui e mediante lei cabe exigir judicialmente.

Em análise às ementas das Leis n.ºs 5.869/1973 (Código de Processo Civil) e 6.830/1980 verifica-se que tais diplomas legais pertencem a âmbitos de aplicação distintos:

Lei n.º 5.869, de 11 de Janeiro de 1973.

Institui o Código de Processo Civil

“O Presidente da República: Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei [...]

Art. 1.º A jurisdição civil, contenciosa e voluntária, é exercida pelos juízes, em todo o território nacional, conforme as disposições que este Código estabelece.

Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980

Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências

O Presidente da República: Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1.º 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.

Assim, verifica-se que as disposições do Código de Processo Civil versam sobre regras gerais cuja aplicabilidade é em relação “a todas as ações em que se busque pronunciamento jurisdicional, excepcionadas, naturalmente, as que tenham regência por lei própria.”⁹.

No caso em estudo, a mencionada “lei própria” é a Lei n.º 6.830/1980, dotada de caráter especial porque visa regular a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e respectivas autarquias, estabelecendo regras próprias ao rito executivo fiscal.

A Lei Complementar n.º 95/1998, que dispõe sobre a alteração e a consolidação das leis, alberga referida conclusão na medida em que prevê que a Lei quando editada deve trazer o âmbito de sua aplicação.

Assim, em razão da diferença estabelecida entre o Código de Processo Civil e a Lei n.º 6.830/1980, verifica-se que, as alterações promovidas pela Lei n.º 11.382/2006, possuem natureza de lei geral, pois analisando a sua ementa e o seu artigo 1º, verifica-se que ela foi editada para alterar dispositivos do Código de Processo Civil.

A doutrina também caminha no mesmo sentido:

“Necessário, aqui, assestar, desde logo a natureza não das alterações efetuadas, mas sim da lei que vieram alterar, ou seja, o Código de Processo Civil, para afirmá-lo como lei geral, destinada a reger todos os tipos de processo que tratamento específico não tenham ou venham a ter na legislação.”¹⁰.

⁹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli e RODRIGUES, Francisco Sérgio Bocamino. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal* (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.173.

¹⁰ TAVOLARO, Agostinho Toffoli e RODRIGUES, Francisco Sérgio Bocamino. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.173.

Desta forma, impende-se verificar se as novas disposições engendradas pela Lei n.º 11.382/2006, sobretudo no que se refere ao efeito suspensivo, são aplicadas ao rito dos embargos opostos à execução fiscal ou, se para fins de atribuição do efeito suspensivo a Lei n.º 6.830/1980 seria suficiente para dispor sobre tal ponto, ainda que não preveja expressamente referida possibilidade.

3.2. Posicionamentos Referentes à Possibilidade de a Lei n.º 11.382/2006 Ter ou Não o Condão de Revogar a Lei n.º 6.830/1980

Até a entrada em vigor da Lei n.º 11.382/2006, o rito da execução fiscal era regulamentado pela Lei n.º 6.830/1980, em cumprimento ao princípio da especialidade.

Com as modificações trazidas pelas Leis n.ºs 11.232/2005 (reforma dos títulos executivos judiciais) e 11.382/2006 (reforma dos títulos executivos extrajudiciais) ao Código de Processo Civil surgiram posicionamentos embasados no argumento de que lei posterior teria o condão de revogar lei cronologicamente anterior.

O objetivo desta conclusão é afastar a aplicabilidade da Lei n.º 6.830/1980, para que o rito das execuções fiscais seja regulamentado pelas recentes normas gerais de processo civil¹¹.

Tais posicionamentos levaram a comunidade jurídica a refletir sobre referidos argumentos, indagando se a novel legislação teve, ou não, o condão de revogar os dispositivos da Lei n.º 6.830/1980.

Nos próximos tópicos serão apresentados os posicionamentos acerca de tal ponto, verificando o posicionamento defendido pela corrente majoritária a qual norteará o presente estudo.

¹¹ MARINHO, Rodrigo César. A Arrematação Irretratável do Art. 694 do CPC e a Possibilidade de Adjudicação prevista no Art. 24 da Lei n.º 6.830/80. A partir de que momento a arrematação passa a ser irretratável nas execuções fiscais?. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: 2009, p.291.

3.2.1. Dispositivos da Lei n.º 6.830/1980 revogados pela Lei n.º 11.382/2006 – posicionamento adotado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional por meio do Parecer/CRJ n.º 1.732/2007, entende que a Lei n.º 11.382/2006 revogou inteiramente os artigos da Lei n.º 6.830/1980, com exceção dos dispositivos de direito substanciais nela contidos.

Sustenta a Procuradoria da Fazenda que a Lei n.º 6.830/1980 foi editada para conferir tratamento especial aos créditos inscritos em Dívida Ativa, objetivando a atribuição de maior celeridade à satisfação de tais créditos.

Contudo, no entender da Procuradoria, tal ideal se torna mitigado na medida em que a lei geral, Lei n.º 11.382/2006, conferiu tratamento mais benéfico ao credor, quando comparado ao tratamento previsto na Lei n.º 6.830/1980.

Por tais fundamentos, a lei especial ficaria derogada pela lei geral, para que as normas previstas na Lei n.º 11.382/2006 sejam aplicadas ao rito das execuções fiscais.

Conclui a Procuradoria que o entendimento contrário ao acima exposto acaba por criar uma diferença de tratamento, pois o exequente de crédito fundado em título executivo cível gozaria de mais benefícios do que a Fazenda Pública, que possui crédito embasado em título executivo fiscal¹².

Nesse matiz, conclui a Procuradoria que “a regra segundo a qual a lei especial jamais será derogada pela lei geral deve sofrer alguns temperamentos”¹³.

Como observa Claudia Lima Marques, citada por Claudia Vit, a pluralidade de leis no ordenamento jurídico faz surgir conflitos entre as normas. Os critérios tradicionais de solução de antinomias (conflitos entre normas jurídicas) encontram certos limites, razão pela

¹² CASSONE, Vitório. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p. 328.

¹³ Parágrafo n.º 96 do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional/CJR n.º 1.732/2007.

qual Erik Jayme propôs o caminho do “Diálogo das Fontes” aplicadas às relações de consumo¹⁴, para a solução desses conflitos.

Em que pese referida teoria ser aplicada às relações de consumo, a Procuradoria objetivando conferir tratamento mais benéfico ao crédito fazendário, defende a aplicabilidade da Teoria do Diálogo das Fontes ao rito da execução fiscal.

Referido parecer recebeu elogios e críticas na comunidade jurídica, mas a Procuradoria, após reconhecer que analisar a problemática da revogação da Lei de Execução Fiscal pela ótica da Teoria do “Diálogo das Fontes” é algo muito inovador.

Desta forma, ainda que este seja o posicionamento da Procuradora, a mesma não adota tal posicionamento como norteador da tese, mas conforme se verá adiante, sob outros argumentos, ainda assim defende que os embargos não devem obstar o trâmite da ação executiva¹⁵.

3.2.2. Vigência da Lei n.º 6.830/1980 após a edição da Lei n.º 11.382/2006 – posicionamento majoritário

Em que pese o esforço da Procuradoria quase que inócuo em afirmar a revogação da Lei n.º 6.830/1980 pela Lei n.º 11.382/2006, verifica-se que o posicionamento majoritário da doutrina é no sentido inverso.

Como premissa, estabelece a doutrina majoritária uma diferença elementar, qual seja, que a Lei n. 11.382/2006 possui natureza de lei geral, porque alterou os dispositivos do Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/1973).

Já a Lei n.º 6.830/1980, é uma lei especial porque criou um arcabouço jurídico processual específico ao rito executivo fiscal.

¹⁴ VIT. Cláudia. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p. 548.

¹⁵ Parágrafo n.º 102 do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional/CJR n.º 1.732/2007

Partindo deste referencial a corrente majoritária afirma que Lei n.º 11.382/2006 não revogou os dispositivos da Lei n.º 6.830/1980, em razão do critério da especialidade.

Referido critério, ao lado do cronológico e do hierárquico, são utilizados para a resolução de antinomias existentes no sistema jurídico (normas incompatíveis entre si):

- a) segundo o critério cronológico, a norma posterior prevalece sobre a norma precedente (*Lex posterior derogat priori*);
- b) segundo o critério hierárquico, a norma de grau superior (isto é, estabelecida por uma fonte de grau superior) prevalece sobre aquela de grau inferior (*Lex superior derogat inferiori*);
- c) segundo o critério da especialidade, a norma especial prevalece sobre a geral (*Lex superior derogat generali*).¹⁶

Tais critérios encontram respaldo na Teoria Geral do Direito, e estão exteriorizados no artigo 2º do Decreto-Lei n.º 4.657/1942, antigamente denominado Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) e atualmente denominado Lei de Introdução às normas de Direito Brasileiro¹⁷.

Referido artigo prevê que:

- Artigo 2.º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.
- §1.º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.
- § 2.º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.
- §3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Com base no referido artigo, entende a doutrina que a lei especial se sobrepõe a lei geral, isto é, “(...) uma lei geral (11.382/2006) não pode revogar uma lei especial (6.830/80), ou seja, *lex generalis non derogat specialem*”¹⁸.

¹⁶ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de Filosofia do Direito. São Paulo; Ícone: 1995, p.204-205.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal: Novos Questionamentos. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.66-67.

¹⁸ HADDAD, Roberto Luiz Ribeiro e FUNKE, Carine Cristina. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.252.

Da leitura do *caput* acima transcrito, verifica-se que uma norma é revogada somente em três hipóteses: a) se for editada com vigência temporária; b) se a norma for objeto de revogação por lei posterior ou c) se a norma foi modificada por outra. Nos §§ 1.º e 2.º são retratadas as formas pelas quais podem ocorrer a revogação ou modificação da lei anterior.

Marilene Talarico M. Rodrigues afirma “que o § 2.º do art. 2.º da LICC autoriza a convivência de normas que se coloquem em regência paralela, vigendo a lei nova de disposições gerais ou especiais, com aquelas já existentes. Nesse caso não revoga nem modifica a lei anterior.”¹⁹.

Embora haja o conflito dos critérios cronológico e especial (pois uma lei geral é editada após a vigência de uma lei especial), afirma a doutrina que também nessas hipóteses “(...) o *critério de especialidade prevalece sobre o cronológico* e, portanto a norma precedente e especial prevalece sobre a posterior e geral”²⁰ (destaques no original).

Isso porque, afirmam que “o *critério hierárquico* e o de *especialidade* são, assim, critérios fortes; o *cronológico* é um *critério fraco*.”²¹.

José Eduardo Soares de Melo ainda destaca que embora as Leis n.ºs 11.382/2006 e 6.830/1980 estejam no mesmo plano hierárquico, não se pode aplicar o critério cronológico (lei posterior revoga a anterior), por se tratarem de âmbitos jurídicos de aplicação distintos²².

Isso porque, a Lei n.º 11.382/2006 se refere a execuções genéricas cuja relação se dá entre particulares, já a Lei n.º 6.830/1980 se refere a execuções específicas, promovidas pela Fazenda Pública.

¹⁹ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.132.

²⁰ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de Filosofia do Direito. São Paulo; Ícone: 1995, p. 205-206. destacado no original.

²¹ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico*: Lições de Filosofia do Direito. São Paulo; Ícone: 1995, p. 205-206. destacado no original.

²² MELO, José Eduardo Soares de. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.219-220.

Ademais, a doutrina destaca a previsão contida no §1º do artigo 2º acima transcrito.

Nos termos deste dispositivo, é plenamente possível sustentar que a Lei n.º 11.382/2006 não revogou a Lei n.º 6.830/1980 tendo em vista que: i) a lei geral (Lei n.º 11.382/2006), não declarou expressamente a revogação da lei especial (Lei n.º 6.830/80), ii) a lei geral não é incompatível com a lei especial, uma vez que a lei geral cuidou de alterar dispositivos do Código de Processo Civil e iii) a lei geral não regulou inteiramente a matéria versada na lei especial.²³

Juristas como Claudia Vit²⁴, Marilene Talarico Martins Rodrigues²⁵, Diego Bomfim e Adolpho Bergamini²⁶ afirmam que em razão da previsão contida no artigo 9.º da Lei Complementar n.º 95/1998, alterado pela Lei Complementar n.º 107/2001, que prevê que a revogação de qualquer lei deve ser feita expressamente pelo legislador, a Lei n.º 11.382/2006 indicou expressamente no seu artigo 7º os dispositivos revogados dentre os quais não estão contemplados os artigos da Lei n.º 6.830/1980.

Douglas Yamashita²⁷, Cláudia Vit²⁸, Mário Luiz Oliveira Costa²⁹, Heleno Taveira Tôrres e Flávio Couto Bernardes³⁰ ainda destacam que na Exposição de Motivos 120,

²³ MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz. A Reforma da Execução dos Títulos Extrajudiciais e sua Repercussão nas Execuções Fiscais. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p. 22-24.

²⁴ VIT, Cláudia. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14), 2008, p.539-564.

²⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p. 126-159.

²⁶ BOMFIM, Diego e BERGAMINI, Adolpho. Substituição dos Bens Penhorados pelas Partes: Aparente Antinomia entre o Código de Processo Civil e a Lei de Execução Fiscal. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: 2009, p.109-133.

²⁷ YAMASHITA, Douglas. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.471.

²⁸ VIT, Cláudia. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.546.

²⁹ COSTA, Mário Luiz Oliveira. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.607.

³⁰ TÔRRES, Heleno Taveira e BERNARDES, Flávio Couto. Aspectos Controvertidos da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.657.

apresentada pelo Ministério da Justiça ao Projeto de Lei n.º 4.497/2004 convertido na Lei n.º 11.382/2006, contém expressamente no item “m” a seguinte observação:

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

Agostinho Toffoli Tavoraro e Francisco Sérgio Bocamino, ainda destacam que a Lei n.º 11.382/2006 não regulou na sua totalidade a matéria objeto da Lei n.º 6.830, pois cotejando ambos os diplomas legais verificam-se que:

I – Na LEF consigna-se o prazo de 5 dias para que o executado pague a dívida ou garanta a execução, indicando a forma dessa garantia (arts. 8.º e 9.º), além de nela se estabelecer a forma de citação do executado e se determinar a intimação da penhora somente ao executado, conforme previsto em seu art. 12 e não ao advogado, disposições como se vê inteiramente diversas das lei nova.

II – O registro da constrição dos bens depende de despacho judicial acolhendo a inicial, e não somente da distribuição da ação (LEF – art. 7.º, IV).

III – Penhora e avaliação dependem de ordem judicial específica A expedição de um único mandado para citação, penhora e avaliação (art. 652) não se coaduna com a LEF

(...)

VI – O Art. 12 da LEF determina de forma peremptória a expressa intimação da penhora ao executado, enquanto essa intimação é dispensada pela lei em tela, quando não encontrado o executado.

(...)

X – Oposição pelo executado de embargos sem garantia do juízo pela penhora (nova redação do CPC art. 736) inexistente na LEF.

(...)

XII – O art. 745 na nova redação restringe as matérias argüíveis nos embargos, de maneira mais drástica do que sucede na LEF (art. 16, §2.º).³¹

Desta forma, verifica-se ser o posicionamento desta corrente o que mais assegura o princípio da segurança jurídica às partes do processo, pois o Direito deve ser certo para aqueles que dele necessitam, e para incidir, necessário que a sua aplicabilidade esteja em harmonia com as normas do sistema jurídico.

³¹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli e RODRIGUES, Francisco Sérgio Bocamino. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.174.

3.2.2.1. Argumentos favoráveis à aplicação subsidiária do CPC à execução fiscal. Não concessão do efeito suspensivo aos embargos

Após as reformas processuais promovidas pela Lei n.º 11.382/2006, sobretudo no que se refere aos efeitos em que os embargos serão recebidos, travou-se uma discussão se tais disposições são aplicadas ao rito executivo fiscal.

Nos tópicos anteriores já restou demonstrado que referida divergência de posicionamentos sobre o tema não se dá pela discussão sobre a revogação da Lei n.º 6.830/1980 pela Lei n.º 11.382/2006, pois nesse ponto a doutrina quase que unânime, reconhece a vigência de ambos os diplomas legais.

A premissa estabelecida para aqueles que defendem que os embargos não mais possuem efeito suspensivo encontra respaldo no artigo 1º da própria Lei n.º 6.830/1980.

Isso porque, esta corrente defende que o efeito suspensivo aos embargos opostos à execução fiscal sempre decorreu da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao rito executivo fiscal (artigo 1º da Lei n.º 6.830/1980), cujos efeitos da suspensão eram expressamente previstos no artigo 739, revogado pela Lei n.º 11.382/2006³².

Dessa forma, considerando a revogação do artigo 739, e, considerando ainda o entendimento de que a Lei n.º 6.830/1980 não prevê o efeito suspensivo, esta corrente conclui que as disposições gerais previstas no Código de Processo Civil, introduzidas pela Lei n.º 11.382/2006 devem ser aplicadas:

Da leitura da Lei 6.830/80 se depreende que não há referência alguma ao caráter suspensivo dos embargos opostos pelo executado. Assim sendo, na ausência de regramento específico (*lex specialis*), devemos concluir que incidem as novas regras do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária. Os embargos opostos pelo executado nas execuções fiscais somente terão efeito suspensivo se, nos termos do §1.º do art. 739-A, o executado demonstrar que o prosseguimento da execução poderá lhe causar grave dano de difícil ou incerta reparação (...)³³

³² BALERA, Wagner. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.206-208.

³³ DENARI, Zelmo. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.245.

A circunstância de que a Lei de Execuções Fiscais omitiu-se a respeito dos efeitos conferidos aos embargos, somada à previsão de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, apontam para a tese segundo a qual os embargos não possuem eficácia suspensiva. Há incidência, pois, da norma legal prevista no art. 739-A do CPC, introduzida pela lei 11.382/2006, sobre as execuções fiscais. De fato, nunca houve previsão expressa da eficácia suspensiva dos embargos, exatamente pela ausência textual na Lei 6.830/80. Efeito de suspender a execução fiscal somente era conferido pela aplicação subsidiária do CPC. A continuidade de tal eficácia somente poderia ocorrer se expressamente prevista pela Lei de Execuções Fiscais, ou se não tivesse sido alterada a regra contida no CPC.

(...)

Portanto, é natural e automático que, com a revogação do artigo que o previa, a aplicação do efeito suspensivo deixou de ter fundamento legal.³⁴

O art. 16 da Lei de Execução Fiscal é omissivo com relação aos efeitos dos embargos (...)

Logo, prevalece o efeito devolutivo em consonância com o art. 739-A, que se aplica subsidiariamente. E somente o juiz, a requerimento do embargante, preenchidas as condições impostas por este dispositivo, poderá conceder efeito suspensivo.³⁵

Assim, partindo da premissa que o artigo 16 da Lei n.º 6.830/1980 é omissivo com relação ao efeito suspensivo dos embargos, “mesmo diante de penhora e oferecimento de embargos, poderão implicar na continuidade da ação”³⁶.

Contudo, não negam a possibilidade de atribuição do efeito suspensivo, desde que observadas as exigências previstas no § 1º do artigo 739-A do Código de Processo Civil.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também se filia a este posicionamento, o que pode ser verificado no item 7 do Parecer/CRJ n.º 1.732/2007³⁷.

Tal posicionamento orienta os Procuradores a defender a tese da inexistência do efeito suspensivo dos embargos, já que ela própria reconheceu que a Teoria do “Diálogo das

³⁴ ALVES, Francisco de Assis. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.640.

³⁵ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.387.

³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.220.

³⁷ Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional/CJR n.º 1.732/2007 no Anexo 5.

Fontes” possui caráter inovador o que pode ocasionar grandes discussões acerca deste entendimento³⁸.

3.2.2.2. Inaplicabilidade das normas contidas no Código de Processo Civil ao rito executivo fiscal. Necessidade da atribuição do efeito suspensivo aos embargos

O posicionamento majoritário contrário ao exposto no tópico anterior comunga do entendimento de que os embargos opostos à execução fiscal permanecem com efeito suspensivo.

Embora afirmem que o efeito suspensivo dos embargos não seja expresso na Lei n.º 6.830/1980, concluem que o referido efeito é inerente quando se tratar do rito executivo fiscal.

Isso porque, ao realizarem a interpretação sistemática dos dispositivos da Lei n.º 6.830/1980, extraem a conclusão lógica de que os embargos opostos à execução fiscal continuam com efeito suspensivo.

Ademais, para assim concluírem levam também em consideração a natureza do crédito fiscal e a necessidade de se prestigiar determinados princípios em detrimento de outros.

a. Norma jurídica e suas espécies X textos normativos

Primeiramente, antes da análise dos argumentos acerca da inaplicabilidade do artigo 739-A do Estatuto Processual Civil ao rito da execução fiscal, é imperioso discorrer, em breve síntese, acerca das normas jurídicas e suas espécies, bem como diferenciá-las dos textos normativos.

³⁸ Sobre a tese adotada com fulcro na Teoria do Diálogo das Fontes consultar tópico 3.2.1 do presente trabalho.

Todo ordenamento jurídico é composto por normas jurídicas das quais as regras constituem uma espécie normativa ao lado dos princípios.

Em sendo assim, normas jurídicas não compõem um conjunto de textos que formam o ordenamento jurídico, ao contrário, é por meio da interpretação sistemática dos dispositivos legais que podemos encontrar as normas jurídicas³⁹.

Cândido Rangel Dinamarco aduz que a “norma expressa um juízo de valor do ente que a emite, sobre os fatos possíveis e selecionados no primeiro de seus elementos”, ao passo que as leis “são os textos normativos elaborados segundo as competências e o processo legislativo definidos na Constituição e nas leis pertinentes (...)”⁴⁰.

Assim, o meio pelo qual o operador do direito chegará à norma jurídica – interpretação – não se caracterizará como “um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que constitui a significação e os sentidos de um texto”⁴¹.

Isso implica dizer que “esse juízo (de valor) (...), será de aprovação ou de reprovação, conforme os fatos previstos sejam havidos por favoráveis ou desfavoráveis aos valores escolhidos pelo autor da norma (Carnelutti)”⁴².

Contudo, para que o intérprete deva extrair uma norma jurídica em harmonia com o ordenamento jurídico, é necessário que ao iniciar as conexões axiológicas, as quais não estão incorporadas ao texto, nem constituem parte dele, e sim são construídas pelo próprio intérprete, este observe os limites que o ordenamento jurídico impõe, ou seja:

O ordenamento jurídico estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais à realização daqueles fins e à preservação desses valores (...), o intérprete deve interpretar os

³⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6.^a Edição. São Paulo; Malheiros: 2006, p.30.

⁴⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. Volume I. 5.^a Edição. São Paulo; Malheiros: 2005, p.

⁴¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6.^a Edição. São Paulo; Malheiros: 2006, p.31-32.

⁴² DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. Volume I. 5.^a Edição. São Paulo; Malheiros: 2005, p.81.

dispositivos constitucionais de modo a explicitar suas versões de significado de acordo com os fins e os valores entremostrados na linguagem constitucional.⁴³

Desta forma, o ato decisivo que deverá levar o intérprete a concluir pela norma jurídica ‘X’ ao invés da ‘Y’, não deverá ser pelo modo que mais lhe convier interpretar, mas sim pelo modo cuja interpretação se coadunará com os valores propostos pelo ordenamento jurídico.

Nesse matiz, Diego Bomfim e Adolpho Bergamini aduzem que:

As normas jurídicas são, nessa linha, inferências empreendidas pelo intérprete quando da aplicação do direito. Os diversos caminhos que cada intérprete poderá trilhar (gerando uma pulverização exegética) são conformados por um tribunal legitimado pelo sistema normativo a proferir a última palavra. Nesse estágio, o tribunal opta por um dos caminhos interpretativos possíveis, dentro de uma margem de possibilidade delineada pelo próprio direito positivo.⁴⁴

Ressalte-se que, na realidade o Tribunal opta pelo caminho interpretativo muitas vezes político, porém do ponto de vista jurídico ele deve interpretar os textos normativos “dentro da margem de possibilidade delineada pelo próprio direito positivo”.

Em suma, sendo a interpretação o meio para se chegar à norma, podemos dizer que esta “é o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”⁴⁵.

Essas são as considerações necessárias que possibilitam a compreensão dos argumentos a seguir aduzidos.

b. Interpretação sistemática dos dispositivos contidos na Lei n.º 6.830/1980

Se contrapondo ao posicionamento analisado no item 3.2.2.1, entende esta corrente que, embora a Lei n. 6.830/1980 não indique expressamente a concessão do efeito

⁴³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6.ª Edição. São Paulo; Malheiros: 2006, p.34-35.

⁴⁴ BOMFIM, Diego e BERGAMINI, Adolpho. Substituição dos bens Penhorados pelas Partes: Aparente Antinomia entre o Código de Processo Civil e a Lei de Execução Fiscal. SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: 2009.p. destacado no original.

⁴⁵ RIBEIRO, Diego Diniz. A Suspensividade dos Embargos na Execução Fiscal – a (não) Incidência do Novo art. 739 do CPC. *Revista Dialética de Direito Processual*, n.º 61, abr/2008, p.26.

suspensivo dos embargos, estes estão contidos de forma implícita na sobredita legislação especial.

A verificação do efeito suspensivo na Lei nº 6.830/1980 somente é possível mediante a construção do percurso gerador de sentido dos textos jurídicos, em que será possível a realização de uma interpretação sistemática dos dispositivos de determinado texto normativo.

O percurso gerador de sentido dos textos jurídicos representa a forma mediante a qual o intérprete irá ter o contato com os enunciados prescritivos e, assim, irá criar em seu intelecto a ideia decorrente da relação semiológica.

O sistema normativo é composto por normas jurídicas escalonadas em consonância com as regras de interação e hierarquia, sendo que cabe ao exegeta buscar o verdadeiro sentido exarado pela norma enquanto elemento do sistema, bem como interpretá-la em face dos cânones do direito positivo.

Assim sendo, para fins epistemológicos, é possível dividir o percurso gerador de sentido dos textos jurídicos para os destinatários em quatro planos:

- S1= dos enunciados tomados no plano da expressão;
- S2= dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos;
- S3= das significações normativas; e
- S4= das relações entre as normas

O plano S1 representa a análise estritamente gramatical dos enunciados tomados no plano da expressão, isto é, os enunciados analisados apenas enquanto suporte físico da norma jurídica, o intérprete analisa pelo viés morfológico e sintático a mensagem expedida pelo criador da norma.

Ao analisar o plano S1, o intérprete pode separar as normas jurídicas enquanto suporte físico em enunciados prescritivos agrupados, sem relacioná-los de forma implicacional, ou seja, o intérprete compõe “um domínio de significações, antes de agrupar os

conteúdos segundo fórmulas moleculares caracterizadas pelo conectivo implicacional.”⁴⁶, nesse momento o intérprete se encontra no plano S2.

Ao agrupar os enunciados prescritivos segundo fórmulas implicacionais, o intérprete chegará ao plano S3, ou seja, o plano das significações normativas em seu intelecto na forma deôntica $D(A \rightarrow B)$, “dado o fato A, deve-ser B”, sendo B uma relação jurídica na forma (s’Rs’’).

Por fim, quando o intérprete detiver as significações na forma normativa e aplicar as regras de coordenação e subordinação entre as normas do sistema, nasce a ideia do sistema normativo em sua configuração mais ampla, ou seja, com aplicação do plano S4, consistentes nas relações entre as normas.

Utilizando referida sistemática de interpretação o operador do direito extrai a melhor interpretação jurídica que atenda aos fins colimados pelo legislador.

Cândido Rangel Dinamarco preleciona que:

Variam os métodos de interpretação, que vão desde a mera análise das palavras (exegese) até a interpretação teleológica, na qual se levam em conta os objetivos queridos pelo direito como um todo, passando pelo método sistemático e pelo histórico-axiológico. É comodista e deve ser repudiada a máxima in claris cessat interpretacio, porque o mais claro dos textos legais sempre comporta exame à luz dos valores da sociedade e nem sempre as palavras revelam com segurança uma intenção: ‘sin interpretaci3n no hai posibilidad de que exista ning3n orden jur3dico’ (Lu3s Recas3ns Siches). Al3m disso, a interpreta3o isolada de um texto legal oferece o risco de distor3es, **porque toda lei 3 parte de um contexto normativo e seu significado e dimens3o consideram-se o resultado da intera3o entre todos os elementos da ordem jur3dica positivada: da3 a import3ncia da interpreta3o sistem3tica, na qual avulta a relev3ncia dos ditames superiormente ditados na Constitui3o Federal (...)**⁴⁷

No mesmo sentido, comentando sobre a necessidade da concess3o do efeito suspensivo aos embargos à luz da interpreta3o sistem3tica dos dispositivos da Lei n.º 6.830/80, Junqueira C3elho e Frederico Menezes Breyner sustentam que:

⁴⁶ CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tribut3rio, linguagem e m3todo*. 3. ed. rev e ampl. S3o Paulo: Noeses, 2009. p. 184.

⁴⁷ DINAMARCO, C3ndido Rangel. *Institui3es de Direito Processual Civil*. Volume I. 5.ª Edi3o. S3o Paulo; Malheiros: 2005, p.105-106.

Sabemos, porém, que a interpretação jurídica não se satisfaz apenas com o elemento literal, e a atribuição de sentido a uma disposição legislativa não deve desprezar outros métodos possíveis.

E, no presente caso, a interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico nos ofertam parâmetros materiais e o instrumental necessário para confirmar a decisão acima tomada.⁴⁸

Mediante a aplicação do percurso gerador do sentido, operadores do direito afirmam que ao analisar as disposições da Lei n.º 6.830/1980, especificamente os artigos 15, 16, §1º, 17, 18, 19, 21, 24, inciso I e 32, §2º, o efeito suspensivo se destaca com clareza solar, afirmando, inclusive, que o efeito suspensivo dos embargos sempre decorreu da aplicação da Lei n.º 6.830/1980⁴⁹.

O artigo 8.º da Lei n.º 6.830/80 prevê que o executado será citado para em 05 (cinco) dias pagar a dívida ou garantir a execução.

Ao garantir o juízo da execução por uma das modalidades previstas no artigo 9º, a Lei n.º 6.830/1980 confere ao devedor a autorização para a oposição de embargos à execução fiscal.

Opostos os embargos, o devedor poderá arguir os vícios que maculam a exigibilidade do crédito, pleitear a desconstituição da relação jurídica entre as partes, arguir excesso de execução e etc.

Conforme dispõe o § 1.º do Artigo 16, a garantia do Juízo de Execução é condição *sine qua non* para que o executado possa opor embargos à execução fiscal, diferentemente do que ocorre atualmente pelo novo regime previsto no Código de Processo Civil, conforme já exposto linhas acima.

⁴⁸ CÔELHO, Eduardo Junqueira e BREYNER, Frederico Menezes. A Efetividade da Realização do Crédito da Fazenda *Versus* a Efetividade do Direito de Defesa do Contribuinte – Uma breve Introdução. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.569.

⁴⁹ COSTA, Mario Luiz Oliveira da. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.605.

Desta forma, como na seara fiscal se torna necessária à garantia do juízo para oposição de embargos, entende a doutrina ser a atribuição de efeito suspensivo “decorrência natural do sistema”⁵⁰.

Isso porque, o risco de grave dano de difícil reparação está presente, na medida em que prosseguindo a execução fiscal com a satisfação do crédito pela Fazenda Pública e, posteriormente sendo os embargos julgados procedentes, o embargante recuperará o valor de seu crédito pelas infindáveis filas de pagamento dos precatórios⁵¹, haja vista que a execução contra a Fazenda Pública possui uma sistemática diferente das execuções movidas em face dos administrados.

Ademais, como bem asseverou Andrei Pitten Velloso:

De fato, há uma íntima correlação entre a exigência de tal garantia e o efeito suspensivo dos embargos: se se atribui ao suposto devedor o ônus de garantir a dívida para questioná-la, há de se lhe atribuir o ônus de suspender a execução (...), e quando se faculta a oposição dos embargos sem a garantia do juízo, torna-se, em princípio, desprovido atribuir-lhe efeito suspensivo, sendo viável que a execução prossiga, até mesmo para se identificar e avaliar bens penhoráveis. Pois bem, o que a Lei 11.382/2006 fez foi justamente mexer no binômio ‘garantia do juízo-suspensão da execução’ (...). Na LEF, contudo, tal binômio manteve-se inalterado, fato que se constata, com clareza solar, do seu elemento inscrito no art. 16, § 1.º, o qual, de um lado, condiciona expressamente os embargos à execução e, de outro atribui-lhes implicitamente efeito suspensivo.⁵²

Pela análise do artigo 15 verifica-se que o legislador conferiu a possibilidade de, em qualquer fase do processo, substituir a garantia dada na modalidade de penhora (Artigo 9.º, Inciso III), em sendo assim, “é no pressuposto de que a penhora subsista durante toda a fase de processamento dos embargos, dado, que não é possível substituir a garantia, após a sua realização em moeda para satisfação de crédito”⁵³, que se extrai a regra do efeito suspensivo aos embargos.

⁵⁰ AKSELRAD, Moisés. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.499.

⁵¹ AKSELRAD, Moisés. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.499.

⁵² VELLOSO, Andrei Pitten. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.584-585.

⁵³ VIT, Cláudia. A Efetividade da Realização do Crédito da Fazenda *Versus* a Efetividade do Direito de Defesa do Contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.553.

Nos termos do artigo 17, após a apresentação dos embargos à execução não se praticará nenhum ato no processo de execução, pois a Fazenda Pública será intimada para impugnar a defesa oposta pelo executado/embargante, e, em seguida, será designada data de audiência de instrução e julgamento.

Verifica-se que tal previsão confirma que após a oposição dos embargos o Magistrado deverá conduzir tão-somente este feito, sendo a garantia ofertada apenas levantada pela Fazenda Pública na fase posterior quando os embargos forem julgados improcedentes⁵⁴.

Saliente-se que diferentemente ocorre nas execuções civis, pois o Código de Processo Civil prevê, logo após a oposição dos embargos, a possibilidade do Magistrado indeferir-lhes liminarmente (atual artigo 739), bem como a inexistência de seu efeito suspensivo (artigo 739-A) para só em seguida cogitar de seu processamento (artigo 740).⁵⁵

Conforme dispõe o artigo 18, somente se praticará atos no processo de execução (fiscal), caso o executado oferecendo garantia não apresente embargos no prazo legal, oportunidade em que a Fazenda Pública se manifestará sobre o seguimento ou não da execução, com vistas a satisfação do seu crédito.

A análise dos artigos 17 e 18 indica de forma patente que após a oposição dos embargos, será interrompido o trâmite do processo executivo fiscal, em razão da instauração da fase cognitiva, com vistas ao exercício do contraditório e da ampla defesa⁵⁶.

Não diferente é a interpretação do artigo 19, que estabelece que em se tratando de garantia oferecida por terceiro, este somente será intimado para remir o bem (Inciso I) ou

⁵⁴ VIT, Cláudia. A Efetividade da Realização do Crédito da Fazenda *Versus* a Efetividade do Direito de Defesa do Contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.553.

⁵⁵ MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz. A Reforma da Execução dos Títulos Extrajudiciais e a Sua Repercussão nas Execuções Fiscais. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.29.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Alguns questionamentos em torno da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.274-275.

pagar o valor da dívida (Inciso II), se, e somente se, i) a execução fiscal não tiver sido embargada ou se ii) os embargos apesar de opostos forem rejeitados.

Neste passo, é perfeitamente possível inferir que sendo embargada a execução fiscal e pendente de apreciação, “não se cogita sobre o prosseguimento da execução, nem contra o executado, nem contra o terceiro”⁵⁷.

Vale destacar que o Poder Judiciário já reconheceu o caráter suspensivo dos embargos em razão das disposições dos artigos 18 e 19 em comento, por ocasião do julgamento do Agravo de Instrumento n.º 2007.04.00.017018-0/SC, de relatoria do Desembargador Eloy Bernst Justo, da Segunda Turma do Tribunal Federal Regional da 4ª Região e do julgamento do Agravo de Instrumento n.º 2007.03.00.061742-1/SP de relatoria do Desembargador Luiz Stefanini, da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

O artigo 21 ainda reforça a existência do efeito suspensivo aos embargos, na medida em que dispõe que nos casos de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia à execução.

O artigo 24, inciso I também nos remete a ideia de previsão, pela Lei n.º 6.830/1980, do efeito suspensivo dos embargos, pois tal dispositivo prevê que a adjudicação dos bens dados em garantia pela Fazenda Pública somente ocorrerá antes do leilão, caso a execução não seja embargada ou se rejeitados os embargos.

A intenção do legislador foi dar celeridade à satisfação do crédito da Fazenda Pública quando, por culpa do embargante, a fase cognitiva dos embargos não for instaurada.

Por fim, pela análise do §2º do artigo 32, verifica-se que o legislador foi incisivo com relação ao efeito suspensivo dos embargos opostos à execução fiscal.

⁵⁷ MARQUES, Márcio Severo e CANHADAS, Fernando Augusto Martins. Efeito Suspensivo dos Embargos à Execução Fiscal e o Art. 739-A do CPC. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.180.

Isso porque referido dispositivo estabelece que havendo garantia por meio de depósito judicial, este somente será convertido a favor da Fazenda Pública ou devolvido ao depositante, após o trânsito em julgado da decisão proferida.

Ademais, da análise conjunta do §2º, do artigo 32 com o artigo 21, verifica-se que não é somente o depósito judicial que deve ser levantamento após o trânsito em julgado, mas também os casos em que houver alienação antecipada cujo produto da arrecadação será depositado em juízo.

Sobre essa discussão muito bem se posiciona Octavio Campos Fischer ao afirmar que:

[...] por via de consequência, se o depósito pode ser convertido em renda para o Fisco ao final da demanda judicial, mesmo tratamento deve ser dado às demais formas de garantia da execução, sob pena de restar ofendido o princípio da igualdade, pois o contribuinte que tem condições de garantia a execução com depósito será beneficiado em relação àquele que apenas possui bens para serem nomeados a penhora!⁵⁸

Portanto, diante das premissas estabelecidas, verifica-se para esta corrente que o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal sempre esteve disciplinado pela Lei n.º 6.830/1980.

c. Especificidades na formação do título executivo do crédito e seus princípios norteadores

Outro ponto defendido por esta corrente é em relação à peculiaridade que o título executivo fiscal comporta, o que também justifica a necessidade de atribuição de efeito suspensivo aos embargos opostos à execução fiscal.

Com exceção da certidão de dívida ativa, os títulos executivos relacionados no artigo 585 do Código de Processo Civil nascem de uma relação jurídica firmada entre

⁵⁸ FISCHER, Octavio Campos. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. São Paulo: (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.534.

particulares cuja vontade do devedor é externalizada e a obrigação está submetida ao princípio do *pacta sunt servanda*⁵⁹.

Ângela Maria da Motta Pacheco⁶⁰, Jorge Sylvio Marquezi Júnior, Diego Diniz Ribeiro⁶¹ e Igor Mauler Santiago⁶², destacam que esses títulos por serem resultados de negócios privados, possuem maior segurança de certeza e liquidez.

Isso porque, as obrigações assumidas em razão de tratativas entre as partes, em tese, pode justificar a não concessão de efeito suspensivo aos embargos, pois o devedor aceitou a submeter-se à coerção estatal em caso de inadimplemento.

Ao contrário ocorre na formação dos títulos executivos fiscais, situação em que a própria Administração Pública confecciona unilateralmente a certidão de dívida ativa para ingressar com a ação executiva.

Ressalta Hugo de Brito Machado Segundo⁶³ que o devedor não participa da confecção do título porque o crédito decorre da obrigação cuja natureza é *ex lege*, isto é, compulsória, pois todos os critérios que irão formar, por exemplo, uma obrigação tributária, estão previamente dispostos na lei, tais quais: a base de cálculo, a alíquota, o dia do recolhimento, os juros, as multas de mora, de ofício, bem como o sujeito passivo e o ativo, entre outros.

Ainda que exista a instauração de lide administrativa, por mais que seja observado o contraditório e a ampla defesa, não se pode olvidar a existência de uma tendência à

⁵⁹ YAMASHITA, Douglas. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. São Paulo: (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.473.

⁶⁰ PACHECO, Angela Maria da Motta. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. São Paulo: (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.628-629.

⁶¹ SANTIAGO, Igor Mauler e 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*, n.º 145, out/2007, p.58.

⁶² MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz. A Reforma da Execução dos Títulos Extrajudiciais e a Sua Repercussão nas Execuções Fiscais. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.32.

⁶³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Alguns questionamentos em torno da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.272.

manutenção da exigência, vez que quem participa do litígio administrativo é a própria Administração Pública⁶⁴.

Em razão de tais considerações, verifica-se que a chance do título executivo fiscal carecer de presunção de certeza e liquidez é muito maior, em razão de decadência, vícios de legalidade e inconstitucionalidade da exigência.

Em face de tais inconsistências, não raro o administrado objetiva em sede de embargos, a desconstituição do título ou até mesmo a declaração de inexistência de relação jurídica.

Assim, o efeito suspensivo dos embargos opostos à execução fiscal surge por imposição lógica, na medida em que tais diferenças acima apontadas “influi diretamente nos princípios que devem presidir o processo de execução.”⁶⁵.

Entre particulares é inquestionável que o princípio da celeridade deve ser priorizado, com vistas a entregar com urgência ao credor particular, a prestação acordada da qual está sendo privada pelo devedor⁶⁶.

Com esse objetivo, após a oposição dos embargos à execução cível tramitará como definitiva e, sendo julgados procedentes os embargos do devedor, assegura o artigo 694, §2º do Código de Processo Civil (incluído pela Lei n.º 11.382/2008) a retomada do crédito pelo devedor⁶⁷.

⁶⁴ FISCHER, Octavio Campos. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. São Paulo: (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.534.

⁶⁵ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.112.

⁶⁶ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.112.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Alguns questionamentos em torno da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.272-273.

A retomada dos bens é realizada nos termos da Lei n.º 11.232/2005, ou seja, na fase de cumprimento de sentença o que representa uma economia processual enorme com a observância efetiva do princípio da celeridade⁶⁸.

Desta forma, a doutrina preceitua que:

a execução, caso tenha continuidade e implique a satisfação de um crédito indevido, contém mecanismos para que se retorne ao status quo ante, deixando o executado, vitorioso nos embargos, em situação bastante próxima à que estaria se seus embargos houvessem sido recebidos com o efeito suspensivo, ou mesmo se nunca tivesse sido executado.⁶⁹

Já nas relações entre o Estado e o administrado, os princípios da segurança jurídica e o do devido processo legal (contraditório e ampla defesa) são aplicados, em razão da existência das prerrogativas conferidas à Administração Pública, as quais não existem quando se tratam de relações entre particulares.

Em razão das prerrogativas de constituição unilateral do título executivo, dotado inclusive de presunção de certeza e liquidez, impondo ao administrado uma obrigação *ex lege*, o embargante deve ter seu direito de contestar a insubsistência do título antes de ver seu patrimônio expropriado⁷⁰.

Assim, entende esta corrente ser inerente a atribuição do efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal, pois caso contrário, sendo procedentes os embargos, a restituição do indébito será extremamente morosa.

Em sendo assim, o princípio da celeridade que deve resguardar interesses de ambas as partes do processo, será mitigado em relação ao administrado.

⁶⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Alguns questionamentos em torno da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.272-273.

⁶⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Alguns questionamentos em torno da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.273.

⁷⁰ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.112.

Isso porque, o administrado não poderá se valer do procedimento de cumprimento de sentença previsto pela Lei n.º 11.232/2005, vez que o rito das execuções contra a Fazenda Pública permaneceu inalterado (artigos 730 e 731 do Código de Processo Civil).

Somente após o trânsito em julgado da ação de embargos é que o administrado poderá, por meio do ajuizamento de uma ação de execução contra a Fazenda Pública, satisfazer o seu crédito.

A doutrina ainda destaca que a satisfação do crédito do administrado ocorrerá pela sistemática dos precatórios, conforme dispõe o Artigo 100 da Constituição Federal de 1988, combinado com o Artigo 730, Inciso II do Código de Processo Civil.

Comentando sobre os malsinados precatórios aduz Hugo de Brito Machado Segundo:

É o caso de recordar que, se a União, atualmente, tem pago, ainda que com atraso, seus precatórios, o mesmo não ocorre com diversos Estados e Municípios. E nem sempre a compensação é admitida pela jurisprudência, sendo mesmo, em alguns casos, dependendo da atividade ou da condição do contribuinte, factualmente impossível. Isso pode fazer com que seja de difícil ou mesmo de impossível reparação o dano causado pela execução indevida, tornando sem efeito o direito a uma tutela jurisdicional útil, buscado pelo executado através da oposição dos embargos.⁷¹

Tal posicionamento já foi inclusive ponderado em decisões proferidas pelos nossos Tribunais, como por exemplo, ocorreu na ocasião do julgamento pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais no Agravo de Instrumento n.º 1.0317.04.038723-3/001, de relatoria do Desembargador Célio César Paduani.

Portanto, sob a égide dos malsinados precatórios, a doutrina aqui perfilhada sustenta que tal fato já tem o condão de justificar a atribuição do efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal como regra.

Por fim, imperioso registrar que ao contrário do que ocorre na seara cível, nas execuções fiscais a Fazenda Pública não presta caução nos autos do processo como condição

⁷¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Alguns questionamentos em torno da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.273.

para levantar as garantias antes do julgamento dos embargos do contribuinte, o que torna o devedor absolutamente desprotegido⁷².

Portanto, verifica-se que o motivo essencial a justificar a concessão do efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal é a desigualdade existente entre a Administração Pública e o administrado, em razão da ausência de igualdade de instrumentos processuais para que o administrado busque com efetividade o seu crédito junto à Fazenda Pública.

d. Aplicabilidade de um princípio em detrimento de outro

No tópico anterior foi apresentada a tese defendida pela doutrina de que na relação entre o Estado e administrado os princípios da segurança jurídica e o do contraditório não devem ser aplicados em “detrimento” ao princípio da celeridade.

Eventuais questionamentos podem surgir no sentido de que o princípio da celeridade, assim como o da segurança jurídica e o do contraditório são assegurados constitucionalmente de modo que a tese acima demonstrada poderia ter sido desenvolvida em desacordo com o ordenamento jurídico.

Tal questionamento não deve se sustentar, uma vez que a doutrina considerou, na construção da tese, regras elementares sobre a interpretação dos princípios.

Isso porque, a doutrina em nenhum momento partiu da premissa que o princípio da celeridade não deve nortear o rito executivo fiscal, até porque se existe regulamento especial pela Lei n.º 6.830/1980, é evidente que a celeridade se faz presente nas disposições deste diploma legal específico.

Na verdade, a aplicabilidade dos princípios da segurança jurídica e do contraditório foi privilegiada na relação entre o Estado e o administrado, porque a doutrina adpta a esta corrente elegeu razões mais razoáveis para tal finalidade.

⁷² MARQUES, Márcio Severo e CANHADAS, Fernando Augusto Martins. Efeito Suspensivo dos Embargos à Execução Fiscal e o Art. 739-A do CPC. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.186.

As razões razoáveis para esta corrente decorre dos privilégios conferidos à Administração Pública para a constituição de seu crédito, bem como a dificuldade em que o administrado é submetido para a retomada de seu patrimônio caso seja expropriado em razão da não atribuição do efeito suspensivo aos embargos.

Nesse matiz, preleciona com maestria Humberto Ávila com apoio em Jaap C. Hage, dispondo que:

A dimensão de peso não é algo que já esteja incorporado a um tipo de norma. As normas não regulam sua própria aplicação. Não são, pois os princípios que possuem uma dimensão de peso: as razões e aos fins aos quais eles fazem referência é que deve ser atribuída a dimensão de importância. A maioria dos princípios nada diz sobre o peso das razões. É a decisão que atribui aos princípios um peso em função das circunstâncias do caso concreto. A citada dimensão de peso (dimension of weight) não é, então, atributo abstrato dos princípios, mas qualidade das razões e dos fins a que eles fazem referência, cuja importância concreta é atribuída pelo aplicador. Vale dizer, a dimensão de peso não é um atributo empírico dos princípios, justificador de uma diferença lógica relativamente às regras, mas resultado de juízo valorativo do aplicador.⁷³

Como se nota do trecho transcrito, as razões, estas sim dotadas de dimensão de peso, serão “resultado de juízo valorativo do aplicador”, isso implica em dizer que elas podem variar de acordo com cada intérprete.

Contudo, conforme já anteriormente exposto⁷⁴, as razões que o operador do direito utilizará para aplicar, agora os princípios, deverá ser de acordo com os valores propostos no ordenamento jurídico, aptos a “especificar as condutas necessárias à realização dos valores por eles (princípios) prestigiados.”⁷⁵.

Então eis a questão: como saber qual princípio a ser aplicado? Quais razões devem ser priorizadas?

Partindo da premissa que o direito é fruto da interpretação humana, Hugo de Brito Machado sustenta que “este princípio (o da razoabilidade) (...) preconiza a interpretação das leis conducente a soluções racionais”, funcionando como “um critério a orientar a escolha de

⁷³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6.^a Edição. São Paulo; Malheiros: 2006, p.59. destacado no original.

⁷⁴ Consultar tópico a. Normas Jurídicas e suas espécies normativas x Textos Normativos.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6.^a Edição. São Paulo; Malheiros: 2006, p.64.

uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possíveis, a que se reportava Kelsen.”⁷⁶.

Nesse esteio, o princípio da razoabilidade procurará adequar os meios e fins; somando a isso o princípio da proporcionalidade aparece inclusive para incorporar o sentido de razoabilidade conforme expõe Odete Medauar nos seguintes termos:

Parece melhor englobar no princípio da proporcionalidade o sentido de razoabilidade. O princípio da proporcionalidade consiste, principalmente, no dever de não serem impostas, aos indivíduos em geral, obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público, segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins.⁷⁷.

Logo, verifica-se que o que está por trás de todo este raciocínio é o ideal de justiça! Nesse sentido, confirma o posicionamento de Cunha Pontes com respaldo em Perelman:

A redução do Direito ao estatuído pelo legislador implicou a retirada do conceito de justiça do processo de interpretação e aplicação do Direito. Esta tentativa de ‘esvaziamento’ valorativo do Direito afastou do discurso jurídico a utilização da expressão ‘justiça’ do processo; em seu lugar aparece, por vezes, o termo razoabilidade. O intérprete-aplicador do Direito já não afasta a norma porque ela é injusta, mas porque ela é irrazoável. Assim, a razoabilidade assume o sentido de justiça.⁷⁸.

Destarte, em face da razoabilidade (ou justiça), o aplicador do direito terá que verificar todas as razões que ensejaram o prestígio de um princípio em detrimento do outro visando o interesse público, sem, contudo tolher direitos fundamentais assegurados por cláusula pétrea na Constituição Federal.

In casu, a doutrina elegeu como razão determinante à aplicabilidade dos princípios da segurança jurídica e do contraditório, a desigualdade entre a Administração Pública e o administrado, uma vez que o ordenamento jurídico atual vigente não confere,

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal: Novos Questionamentos. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.72-73.

⁷⁷ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 12.ª Edição. São Paulo; Revista dos Tribunais: 2008, p.129.

⁷⁸ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 77-78 apud MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal: Novos Questionamentos. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.73.

dentro do processo de execução fiscal, instrumentos igualitários a justificar a retirada do efeito suspensivo aos embargos, pelos motivos já apresentados no tópico anterior.

4. CONCLUSÃO

Não se pode questionar que a satisfação do crédito pelo exequente se tornou mais efetiva após as alterações engendradas pela Lei n.º 11.382/2006 que alterou o procedimento executivo fundado em título executivo extrajudicial.

A ação executiva prosseguindo, mesmo após a apresentação da defesa por meio de embargos do devedor, e, sendo praticados atos expropriatórios sem que não haja um provimento jurisdicional acerca da (im) procedência dos embargos, evidentemente, traz para o credor maior celeridade na satisfação de seu crédito.

Assim, não se pode negar que tais alterações de certa forma vieram com o escopo de atender ao princípio constitucional consagrado no Artigo 5.º, Inciso LXVII, o qual preceitua que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo”.

É compreensível que haja polêmica e controvérsias instauradas por aqueles que militam a favor da Administração Pública, no que tange a aplicação desses novos dispositivos ao rito da ação executiva fiscal, procedimento dotado de especialidade por envolver créditos da Fazenda Pública.

Contudo, não se pode considerar que em nome do princípio da celeridade, sejam tolhidos direitos basilares das partes no processo, criando disparidades entre elas, mormente quando se tratar da relação entre a Fazenda Pública e o administrado em juízo.

Em nome da celeridade e da efetividade alguns juristas chegam a sustentar a revogação da Lei n.º 6.830/1980 pela Lei n.º 11.382/2006, sem, contudo atentar às regras elementares da Teoria Geral do Direito.

Em análise superficial aos textos jurídicos e, fiéis à interpretação literal dos dispositivos legais, operadores do direito objetivam aplicar as disposições da Lei n.º 11.382/2006 ao rito executivo fiscal, sobretudo em relação aos efeitos em que os embargos serão recebidos.

A construção dessas teses tem influenciado o poder judiciário que vem proferindo decisões transgredindo princípios basilares do Direito, submetendo o administrado a prejuízos financeiros em muitos casos indevidos.

Chega-se a tais conclusões, tendo em vista que em análise às linhas de defesa expostas pelas correntes doutrinárias acerca da (in)aplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil ao rito executivo fiscal, verifica-se, do ponto de vista jurídico, a coerência da tese encampada por aqueles que defendem a inaplicabilidade do referido artigo ao rito executivo fiscal.

Isso porque em Direito deve existir a máxima de que as normas, juízo de valor extraído a partir da interpretação sistemática das regras e dos princípios existentes no ordenamento jurídico, devem guardar correspondência com os valores propostos pelo sistema.

Desta forma, a tese encampada pela corrente que defende i) a vigência da Lei n.º 6.830/1980, após a edição da Lei n.º 11.382/2006, ii) a previsão implícita do efeito suspensivo aos embargos opostos à execução fiscal e iii) a aplicabilidade dos princípios da segurança jurídica e do contraditório face ao princípio da celeridade, se revela coerente e harmônica com o sistema jurídico.

Isso porque a análise é realizada considerando todas as problemáticas envolvidas, com uma interpretação sistemática das regras e dos princípios, sem se olvidar o caráter jurídico que referido entendimento deve comportar.

5. BIBLIOGRAFIA

AKSELRAD, Moisés. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.489-505.

ALVES, Francisco de Assis. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.638-646.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6.ª Edição. São Paulo; Malheiros: 2006.

BALERA, Wagner. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.199-216.

BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito*. São Paulo; Ícone: 1995.

BOMFIM, Diego e BERGAMINI, Adolpho. Substituição dos bens Penhorados pelas Partes: Aparente Antinomia entre o Código de Processo Civil e a Lei de Execução Fiscal. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: 2009, p.109-133.

CARVALHO. Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. ed. rev e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.

CASSONE, Vitório. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.324-349.

CÔELHO, Eduardo Junqueira e BREYNER, Frederico Menezes. A Efetividade da Realização do Crédito da Fazenda Versus a Efetividade do Direito de Defesa do Contribuinte – Uma breve Introdução. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.565-579.

COSTA, Mário Luiz Oliveira. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.600-618.

DENARI, Zelmo. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.242-248.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. Volume I. 5.ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2005

FISCHER, Octavio Campos. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. São Paulo: (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.528-538.

HADDAD, Roberto Luiz Ribeiro e FUNKE, Carine Cristina. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.249-268.

HARADA, Kiyoshi. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.350-358.

HERNANDES, Fernanda Guimarães. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.414-427.

MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal: Novos Questionamentos. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.63-91

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A Reforma do CPC e a Suspensão da Execução Fiscal pela Oposição dos Embargos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 151, abr/2008, p.59-66.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Arrematação Irretratável e o Devido Processo Legal. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.135-150.

_____. Alguns Questionamentos em torno da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.269-292.

MARINHO, Rodrigo César. A Arrematação Irretratável do Art. 694 do CPC e a Possibilidade de Adjudicação prevista no Art. 24 da Lei nº 6.830/80. A partir de que momento a arrematação passa a ser irretratável nas execuções fiscais?. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: 2009, p.289-313.

MARQUES, Márcio Severo e CANHADAS, Fernando Augusto Martins. Efeito Suspensivo dos Embargos à Execução Fiscal e o Art. 739-A do CPC. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.171-188.

MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz. A Reforma da Execução dos Títulos Extrajudiciais e a Sua Repercussão nas Execuções Fiscais. In SALOMÃO, Marcelo Viana; MARQUEZI JÚNIOR, Jorge Sylvio e RIBEIRO, Diego Diniz (coord.). *A Reforma do CPC e a Execução Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: MP Editora, 2009, p.17-49.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 12.ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.217-241.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. São Paulo: (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.619-637.

PARREIRA, Alberto; MELLO, Danielle e AMARAL, Gustavo. As Alterações da Lei n.º 11.382 e sua Repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 143, ago/2007, p.7-14.

RIBEIRO, Diego Diniz. A Suspensividade dos Embargos na Execução Fiscal – a (não) Incidência do Novo art. 739 do CPC. *Revista Dialética de Direito Processual*, n.º 61, abr/2008, p.22-32.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.126-159.

SANTIAGO, Igor Mauler e 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*, n.º 145, out/2007, p.54-69.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.105-125.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.384-413.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli e RODRIGUES, Francisco Sérgio Bocamino. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal* (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.171-184.

TÔRRES, Heleno Taveira e BERNARDES, Flávio Couto. Aspectos Controvertidos da Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14), 2008, p.647-669.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Volume II. 41ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Lei de Execução Fiscal*. 11.ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.580-599.

VIT, Cláudia. A Efetividade da Realização do Crédito da Fazenda Versus a Efetividade do Direito de Defesa do Contribuinte. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.539-564.

YAMASHITA, Douglas. Execução Fiscal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Execução Fiscal*. São Paulo: (Pesquisas Tributárias. Nova Série n.º 14). São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais, 2008, p.463-488.