

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 4 (2016)

**NECESSIDADE DE GARANTIA DO JUÍZO NAS EXECUÇÕES FISCAIS: UM ESTUDO SOBRE
AS NOVAS PERSPECTIVAS À LUZ DO CPC 2015**

Jéssica Fernandes Freirias

Projeto de dissertação de mestrado apresentado
ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP
Orientadora: **Juliana Furtado Costa Araujo**

SÃO PAULO
2016

1. Delimitação do tema e tratamento pretendido

A Lei de Execuções Fiscais, nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, previu, em seu artigo 9º, que em garantia a execução fiscal, pelo valor integral da dívida, acrescidos dos juros, multa e encargos constantes na certidão de inscrição em dívida ativa, o executado poderia oferecer:

- I. Depósito em dinheiro;
- II. Fiança bancária ou seguro garantia;
- III. Nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 11;
- IV. Indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda.

Pela simples leitura do artigo acima, o que pode parecer é que, uma vez suficientes para suportar o crédito tributário, acrescidos de todos os seus encargos, qualquer uma das formas acima seria suficiente e teria o mesmo efeito para os fins pretendidos pelos contribuintes: garantir a execução e propiciar o oferecimento dos embargos. Mas será que, de fato, os contribuintes tem interesse apenas em garantir a execução ou, muitas vezes visam, além disso, escolher entre a forma menos onerosa de atingir esse objetivo?

Além disso, a própria lei trouxe em seu bojo alguns dispositivos que causam dúvidas e sérios problemas de interpretação - o que por si só já poderia ser objeto de extensa pesquisa. Cite-se, como exemplo, a possibilidade de troca do depósito por uma garantia bancária (artigo 15, inciso I), a suposta exigência de depósito de montante integral para discussão da dívida ativa em Mandado de Segurança e Ações Anulatórias (artigo 38) e ainda, mas não apenas, a ordem legal do artigo 11.

Ainda, cabe pontuar que o sistema tributário nacional é um complexo emaranhado de princípios e regras, dispostos nos mais variados ordenamentos jurídicos. Não podemos esquecer, também, da força vinculante dos precedentes judiciais, que vem crescendo com o passar dos tempos e, junto com as novas mudanças no ordenamento jurídico, irão limitar a atuação e a possibilidade de discussão de teses reiteradas em instâncias ordinárias.

Por isso, é necessário fazer uma análise um pouco mais aprofundada em outros diplomas legais, especialmente considerando que o artigo 1º da LEF, dispõe que a

execução judicial para cobrança de Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias seria regida, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Há que se considerar, ainda, o impacto do Código Tributário Nacional que em seu bojo traz regras de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, assunto estritamente atrelado à questão das garantias.

E, como se não fosse suficiente a necessária interpretação de diversas leis ordinárias, lei ordinária com força de lei complementar e entendimentos jurisprudências, ainda existem diversos instrumentos infralegais, tais como portarias, circulares e instruções normativas que impactam nas considerações sobre o tema.

Interpretando todo esse conjunto e em alguns casos talvez até mesmo extrapolando os limites legais, o Superior Tribunal de Justiça tentou, por meio de julgamentos submetidos a sistemática dos recursos repetitivos, padronizar o entendimento jurisprudencial e nortear a atuação das Procuradorias e dos Contribuintes.

O foco do tema, portanto, inicia-se exatamente no posicionamento do Superior Tribunal de Justiça. Mas, porque iniciar pela aplicação de um instituto, ao invés de iniciar a pesquisa pela doutrina e pela legislação de regência?

A ideia de segurança jurídica, um dos maiores corolários do Estado Democráticos de Direito implica, necessariamente, que o indivíduo saiba exatamente aquilo que irá ocorrer se praticar determinada atitude.

Isso quer dizer que não basta que exista uma lei que prescreva determinada hipótese e consequência- plano abstrato, também chamado pela doutrina, de “legalidade abstrata”.

É preciso saber exatamente como esse enunciado normativo será aplicado, como ele será interpretado, qual será o tratamento final que será dado, qual é a “legalidade concreta” do instituto.

Feito isso, ou seja, delimitado os limites traçados pela jurisprudência, o que se pretende é discutir se, após as mais recentes inovações legislativas, seja por meio da Lei nº 13043/14, seja pelo advento de um novo Código de Processo Civil, se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, por meio de julgamentos proferidos na

sistemática dos Recursos Repetitivos sobre as garantias apresentadas em Execuções Fiscais não merece revisão e se está perfeitamente coadunado com os interesses inculpidos nesses novos instrumentos- se é que algum dia foi compatível com o ordenamento jurídico vigente.

2. Formato do trabalho de conclusão

Considerando que o escopo do trabalho é mapear o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para posteriormente analisar as possibilidades dos contribuintes de atuação dentro desses limites, bem como as novas possibilidades de questionamentos em virtude dos novos implementos no ordenamento jurídico vigente, especialmente com o advento do Código de Processo Civil agora em março de 2015, adotaremos a forma de uma reflexão sobre prática jurídica.

Com isso, não pretendemos esgotar o tema com uma resposta correta, mas sim apresentar as variáveis à disposição dos contribuintes que podem auxiliar na tomada de uma decisão mais acertada ao caso concreto. Pensamos que tratar o tema como uma resolução de problema não esgotaria todas as questões envolvendo o assunto, até mesmo porque não é possível dizer que o que é um “problema” para toda e qualquer situação, uma vez que contribuintes com realidades distintas podem enfrentar situações fáticas diametralmente opostas.

Parece-nos que tentar esgotar o tema através de uma única resposta seria produzir um material parcial, como tantos outros que já existem e que não consideram a realidade e não atendem as necessidades tão comuns dos contribuintes que tem débitos que não foram extintos com o término do processo administrativo.

O foco, portanto, seria procurar alternativas de *lege lata* que possam ser automaticamente implementadas pelos usuários.

3. Principais questões ou problemas

O foco inicial do trabalho consiste na distinção que o STJ faz entre suspensão e garantia do crédito tributário.

Em apertada síntese, a corte baseia seu entendimento em uma distinção entre garantir o crédito tributário para fins de emissão de Certidões Positivas com efeito de Negativa e retirada de restrições tais como CADIN e SERASA e suspensão da exigibilidade, mediante depósito do montante integral.

Para o STJ, quando o legislador estabeleceu a possibilidade de oferecer em garantia quatro modos distintos, a saber: depósito em dinheiro, oferecimento de fiança bancária, nomeação de bens próprios à penhora e indicação de bens de terceiros, aceitos pela Fazenda Pública, ele não disse que todos os bens eram equivalentes entre si, tanto que, apenas o depósito do montante integral faria cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora e, no montante integral, levaria a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Portanto, a primeira questão que será investigada será justamente essa: existe diferença entre as modalidades de garantia na Lei de Execuções Fiscais? Quando o artigo 151 do CTN falou em suspensão da exigibilidade mediante depósito do montante integral e, depois, mediante a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, não teria sido afastada a distinção entre garantia x suspensão da exigibilidade?

Ainda que a Lei, em sua origem, tenha feito essa distinção, com as alterações trazidas pela Lei 13.043/2014, especialmente a alteração do Inciso I do artigo 15, que autoriza o Juiz a deferir a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, já não equiparia, ao menos, algumas das modalidades de garantia?

Caso a resposta para os itens acima seja positiva, considerando que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, após a LC nº 104, de 2011, preconizou que suspendem a exigibilidade do crédito tributário não só o depósito do montante integral, mas também a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, não poderia o contribuinte obter a suspensão da exigibilidade com base em caução oferecida em algumas das modalidades permitidas em lei?

Superado esse ponto, surge uma nova pergunta: Existe incompatibilidade entre os preceitos da Lei de Execuções Fiscais, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e o parágrafo segundo, do artigo 835, do CPC 2015?

Quando o novo Código de Processo, no parágrafo segundo do artigo 835 previu que para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento, ele abriu a possibilidade de a fiança bancária e do seguro garantia judicial, sem o acréscimo dos 30%, sirva apenas para garantia do crédito, sem equiparação a depósito?

Existe incompatibilidade entre o previsto no parágrafo segundo do artigo 835 do Código de Processo Civil 2015 e o precedente contido no REsp 1156668, abaixo transcrito?

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.

1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina (...)”

Ainda, como não se pretende esgotar o assunto da pesquisa apenas na questão central suspensão x garantia, existem outros itens apontados como obrigatórios pela

corde que extrapolam os limites legais e devem ser considerados pelos contribuintes no momento da tomada de decisão?

Cite-se como exemplo desses questionamentos as exigências que vem se consolidando pelo STJ para apresentação de bens imóveis em garantia, tais como:

- Observância da ordem legal;
- Difícil ou onerosa alienação;
- Imóvel situado em comarca diversa do foro da execução

4. Objetivos pretendidos, perspectivas de análise e resultados esperados

O resultado final esperado da presente pesquisa não é em uma resposta pronta para a questão das garantias do crédito tributário, até mesmo porque não existe uma única pergunta e nem uma única solução.

O que se pretende é mapear todo o cenário atual, dando ao contribuinte uma opção de pesquisa que seja condizente com a realidade e, mais do que isso, dar instrumentos para que ele possa questionar o que até então é pacífico e/ou, sabendo da dificuldade, escolher a alternativa que mais se adequa às suas necessidades atuais, que envolvem: o custo da garantia escolhida, o tempo para aceitação e até mesmo a necessidade de negócio de ter a questão resolvida em um curto espaço de tempo.

5. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

Existe apenas literatura esparsa hoje no Brasil sobre o tema e a questão da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários é algo que impacta tanto a vida dos advogados internos, como é o meu caso que tenho que administrar relatórios de situação fiscal com longas páginas, quanto a de advogados externos, que, em um curto espaço de tempo, precisam conseguir as tão esperadas “liminares” para garantir a emissão das Certidões Negativas com efeitos de positiva.

Sem a Certidão Negativa com efeitos de positiva, as relações entre as empresas e os demais contribuintes em geral e o Poder Público ficam extremamente limitadas, impactando em diversas situações distintas:

- Participação em processos licitatórios;
- Contratações com o Poder Público;
- Obtenção de empréstimo ou financiamentos em agências oficiais de fomento;
- Aproveitamento de benefícios fiscais.

Com débitos sem a exigibilidade suspensa ou com garantia reconhecida os contribuintes ainda estão sujeitos a penhoras inesperadas em suas contas correntes que impactam diretamente no fluxo da empresa.

Tive que construir, ao longo do tempo, um material próprio fruto de anos de pesquisa para me auxiliar a bem desempenhar as atividades do dia a dia e acredito que uma compilação de todo esse material, acompanhada de uma recomendação prática de ação, possa interessar a outros advogados, especialmente para aqueles que atuam com grandes contribuintes que possuem extensas listas de pendências administrativas e judiciais.

O material doutrinário disponível sobre o assunto tem como escopo: (i) analisar os dispositivos legais; (ii) ou comentar alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça; (iii) comentar isoladamente os preceitos do novo Código de Processo Civil, não existindo, ainda, uma compilação desses materiais, com o escopo de traçar uma diretriz única.

Acredito que um material completo e consolidado e que considere a realidade jurisprudencial para tornar mais ágil e eficaz o oferecimento e aceitação da garantia será de grande utilidade para todos os advogados que atuam com contencioso tributário.

6. Fontes de pesquisa e métodos de investigação

Inicialmente, como se pretende manter o enfoque na legalidade concreta para a partir desse ponto traçar os pontos de questionamentos, a primeira fonte de pesquisa será a legislativa, passando especialmente pela legislação ordinária de regência sobre o assunto, complementando esse trabalho com pesquisa nas normas infralegais sobre o tema: portarias, circulares e instruções normativas.

Além disso, será feita pesquisa jurisprudencial para tentar traçar uma linha de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, com foco essencialmente na identificação de caracteres extralegais, que possam impactar na escolha do contribuinte e que não estão exatamente claros na legislação disponível e ou que estão esparsos e merecem consolidação.

Ainda, serão considerados os materiais doutrinários que já existem sobre o assunto, especialmente na área de Direito Processual Civil.

Por fim, dada a vivência do assunto, é praticamente impossível dissociar o trabalho da experiência própria, que será agregada com parcimônia.

7. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

Toda a minha carreira, mesmo antes de atuação exclusiva na área tributária foi na área do contencioso, por isso tenho familiaridade e grande apreço pelo direito processual civil, tanto que a minha primeira especialização foi exatamente nessa matéria e, nesse momento acadêmico e profissional não poderia escolher um tema que fosse muito distante dessa área.

Como nos últimos meses tenho me dedicado ao estudo mais intensivo do novo Código de Processo Civil, venho colecionando dúvidas, pontos de atenção e reflexão que mereciam aprofundamento e que podem e irão impactar o meu dia-a-dia.

Sobre o tema especificamente escolhido: Passei por todas as “etapas” de tentativa de manutenção da regularidade fiscal de uma empresa. Já fui responsável por

separar documentos, quando do início da carreira; responsável por identificar e mapear os débitos, passar horas aguardando atendimento da Receita Federal e ou uma audiência pessoal com o Juiz responsável para tentar despachar um pedido de liminar *inaudita altera pars*, com o Procurador responsável pelo pedido formulado para emissão de CND, por pesquisar jurisprudência para afastar eventuais questionamentos que iriam apenas retardar o processo que era essencial pela empresa e, atualmente, pelo auxílio à equipe na realização dessas tarefas.

Por isso, acredito que tenho bastante familiaridade com o assunto, especialmente pela experiência prática obtida ao longo da carreira.

8. Literatura especializada e obras de referência

Como já exposto acima, o trabalho partirá de bases legislativa e jurisprudencial, especialmente pelo fato de que há pouco trabalho doutrinário sobre o tema, dado as recentes alterações no Código de Processo Civil e a pouca literatura na área de direito processual tributário.

Com isso, basearemos a pesquisa em obras de Direito Processual Civil e na pouca literatura existente sobre o Processo Tributário.

BUENO, Cassio Scarpinella. Novo Código de Processo Civil- Anotado. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015;

_____ Processo Judicial Tributário. 1ª. ed. Editora Método, 2014

_____ Processo Tributário. 2ª. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007

MARINO, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITIDIETO, Daniel, O Novo Processo Civil, 2ª Ed, RT, 2016

9. Sumário preliminar

- I. Introdução

- II. Necessidade de Garantia do Juízo
 - i) Contextualização: Quais são essas garantias e por que elas existem?;
 - ii) Legislação e Normas Infralegais Aplicáveis;
 - iii) Custo relacionado as modalidades de garantia;
 - iv) Suspensão do Crédito Tributário x Garantia
 - v) Principais pontos abstratos de atenção

- III. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça
 - i) Sob a sistemática dos recursos repetitivos
 - ii) Outros julgados que merecem atenção
 - iii) Principais pontos concretos de atenção

- IV. Confronto sobre o abstrato x o concreto
 - i) Quando, como e por que questionar;
 - ii) O que muda com o CPC 2015?
 - iii) Principais pontos de atenção

- V. Considerações Finais sobre o tema

10. Principais etapas e cronograma de execução

PRINCIPAIS ETAPAS E CRONOGRAMA DE EXECUÇÃO

DESCRIÇÃO	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	JAN	FEV	MAR	ABR
	2016								2017			
Elaboração do Anteprojeto	■	■										
Designação de Orientador		■	■	■								
1ª Reunião Orientador				■								
2ª Reunião Orientador				■	■							
Revisão do Projeto				■	■							
Envio do Projeto					■							
Pesquisa Jurisprudencial						■	■	■				
Levantamento da Bibliografia						■	■	■				
Redação da Pesquisa							■	■	■	■		
Envio para Orientador										■		

Estima-se que até dezembro serão dedicadas 6 horas semanais no levantamento do material e compilação dos dados necessários.

Em dezembro e janeiro, pretendo ampliar a jornada, especialmente nas férias que já estão marcadas, para conseguir concluir a redação da pesquisa.