

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

JÉSSICA FERNANDES FREIRIAS

**SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: um estudo sobre a
suposta taxatividade do artigo 151 do CTN segundo a jurisprudência do STJ**

SÃO PAULO

2018

JÉSSICA FERNANDES FREIRIAS

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: um estudo sobre a suposta taxatividade do artigo 151 do CTN segundo a jurisprudência do STJ

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo do conhecimento: Direito Tributário.

Orientadora: Professora Doutora Juliana Furtado Costa Araujo.

SÃO PAULO

2018

Freirias, Jéssica Fernandes.

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário : um estudo sobre a suposta taxatividade do artigo 151 do CTN segundo a jurisprudência do STJ / Jéssica Fernandes Freirias. - 2018.
92 f.

Orientador: Juliana Furtado Costa Araujo.

Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

1. Obrigação tributária. 2. Crédito tributário. 3. Direito tributário - Brasil. I. Araujo, Juliana Furtado Costa. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. III. Título.

CDU 34::336.2(81)

JÉSSICA FERNANDES FREIRIAS

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: um estudo sobre a suposta taxatividade do artigo 151 do CTN segundo a jurisprudência do STJ

Dissertação apresentada ao Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Campo do conhecimento: Direito Tributário.

Data da banca

22/08/2018

Banca examinadora

Professora Doutora Juliana Furtado Costa Araujo
(Orientadora)

FGV DIREITO SP

Professor Doutor Paulo César Conrado
FGV DIREITO SP

Professora Doutora Maria Rita Ferragut

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família que, mesmo distante fisicamente nesta fase de minha vida, sempre esteve tão próxima, apoiando-me e impulsionando-me em cada conquista.

Ao Leandro, por sua presença tão constante e essencial.

E à professora Juliana, que acompanhou e supervisionou, com dedicação e carinho, todo o desenvolvimento deste trabalho.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa consiste em analisar os principais aspectos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a garantia do crédito tributário para fins de emissão de CND, sob duas óticas distintas: a primeira sobre a interpretação da doutrina acerca da legislação de regência; e a segunda, sob o ponto de vista da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual as dentre todas as modalidades de garantia da execução fiscal, previstas na Lei 6.830/80, a única que produziria os efeitos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário consistiria no depósito do montante integral, por força do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Na sequência, realiza-se confronto entre a doutrina, jurisprudência e legislação, especialmente diante das modificações introduzidas pelo Código de Processo Civil em 2015. Pretende-se, assim, identificar novos critérios de questionamento, com destaque para o disposto no §2º artigo 835 do novo diploma processual, que trouxe a possibilidade de equiparação da fiança bancária e do seguro garantia ao depósito do montante integral, desde que acrescidos de 30%.

PALAVRAS-CHAVE: Suspensão da exigibilidade do crédito tributário; garantia para fins de emissão de CND; Superior Tribunal de Justiça; Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil.

ABSTRACT

This work analyzes the main aspects of the suspension of the enforceability of the tax credit and the guarantee of the tax credit for debt certificate purposes, both under two distinct perspectives: the first, from the perspective of doctrine when interpreting the regency legislation and the second, from the perspective of the Superior Court of Justice, which established its jurisprudence based on the understanding that among all the methods of guaranteeing tax execution, provided for in Law 6.830 / 80, the only one that would produce the effects of suspension of the enforceability of the tax credit would be the cash deposit of the full amount, pursuant to the provisions of Article 151 of the National Tax Code. Then is a comparison between the doctrine, jurisprudence and legislation, especially due to the modifications introduced by the Civil Procedure Code in 2015 to try to identify new criteria for questioning, with emphasis on the provisions of § 2, article 835 of the new diploma which brought the possibility of equating the bank guarantee and the insurance guarantee to the cash deposit of the full amount.

KEYWORDS: Suspension of the enforceability of the tax credit; guarantee of the tax credit for debt certificate purposes; Superior Court of Justice; National Tax Code; Civil Procedure Code.

LISTA DE ABREVIATURAS

CADIN – Cadastro Informativo

CF – Constituição Federal

CND – Certidão Negativa de Débitos

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

LC – Lei Complementar

LEF - Lei de Execução Fiscal

NEF – Núcleo de Estudos Fiscais

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

REsp – Recurso Especial

RMS – Recurso em Mandado de Segurança

STJ – Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Jurisprudência do STJ em Recursos Repetitivos.	38
Tabela 2. Jurisprudência do STJ (REsp 1156668/DF).	38
Tabela 3. Jurisprudência do STJ (Tema 271).	43
Tabela 4. Jurisprudência do STJ (Tema 365).	46
Tabela 5. Jurisprudência do STJ (Tema 237).	47
Tabela 6. Jurisprudência do STJ (Tema 120).	50
Tabela 7. Jurisprudência do STJ (Tema 241).	52
Tabela 8. Jurisprudência do STJ (Tema 264).	54

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
2. DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	13
2.1. As hipóteses de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária previstas no Código Tributário Nacional.....	17
2.1.1. Moratória.....	21
2.1.2. O depósito do montante integral.....	21
2.1.3. As impugnações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do procedimento administrativo tributário	22
2.1.4 A concessão de medida liminar em Mandado de Segurança	22
2.1.5. A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.....	23
2.1.6. Parcelamento.....	23
2.1.7 Da consulta formulada pelo sujeito passivo dentro do prazo legal de vencimento	23
3. GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: quais são e por que existem?	25
4. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A GARANTIA PARA FINS DE EMISSÃO DA CND	34
4.1. Principais pontos concretos de atenção.....	56
5. CONFRONTO ENTRE O ABSTRATO E O CONCRETO.....	60
5.1. Quando, como e por que questionar?.....	60
5.2. O que muda com o CPC 2015?	62
5.2.1. Do entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional	65
5.3 O Código de Processo Civil e suas repercussões na LEF sob uma nova ótica	72
5.4 Da necessária ampliação do conceito de suspensão da exigibilidade.....	75
5.4.1 Da compatibilidade do artigo 835 do CPC 2015 com a LEF e seus efeitos	78

6. CONCLUSÃO.....	84
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa abordará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a sua distinção da simples garantia do crédito tributário para fins de emissão de Certidão Negativa de Débitos (CND), sob duas óticas distintas: a primeira a respeito da interpretação da doutrina sobre a legislação de regência do assunto; e a segunda, da jurisprudência, consolidando determinados institutos como intransponíveis.

Na primeira seção desta pesquisa serão abordados os principais posicionamentos teóricos sobre o instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como as modalidades trazidas pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Adiantamos que as hipóteses trazidas não estão apenas elencadas no artigo 151, como usualmente registrado em diversos manuais, mas sim em outros artigos que serão associados com o processo de positivação em que são aptos a produzir efeitos.

Na segunda seção, será tratado sobre a garantia do crédito tributário, contextualizando sua exigência no âmbito do processo de cobrança do crédito tributário para, em seguida, trazer cada uma das modalidades de garantia de acordo com a Lei de Execuções Fiscais.

Após, na terceira seção, será examinado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre suspensão e garantia do crédito tributário. Esta opção metodológica se deve em razão da segurança jurídica, princípio corolário do Estado Democrático de Direito, que é capaz de conferir maior previsibilidade às relações jurídicas.

Isso quer dizer que não basta que exista uma lei que prescreva determinada hipótese e consequência no plano da “legalidade abstrata”. É preciso identificar exatamente como esse enunciado normativo será aplicado, como ele será interpretado, qual será o tratamento final que será dado, qual é, portanto, a “legalidade concreta” do instituto.

Nesta mesma seção, mostrar-se-á a distinção promovida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entre suspensão e garantia do crédito tributário.

Em apertada síntese, a Corte baseia seu entendimento ao distinguir entre garantir o crédito tributário, para fins de emissão de Certidões Positivas com efeito de Negativa, e retirada de constrições – tais como Cadastro Informativo (CADIN) e SERASA –, além da suspensão da exigibilidade, mediante depósito do montante integral.

Para o STJ, quando o legislador estabeleceu quatro hipóteses distintas de garantia – a saber: (i) depósito em dinheiro, (ii) oferecimento de fiança bancária, (iii) nomeação de bens próprios à penhora e (iv) indicação de bens de terceiros, aceitos pela Fazenda Pública –, ele não previu que todos os bens eram equivalentes entre si. Assim, 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.

Delimitados os limites traçados pela jurisprudência, pretende-se tratar na seção subsequente, se há necessidade de revisão destes julgados. Isso porque, após as mais recentes inovações legislativas, seja por meio da Lei nº 13043/14, seja pelo advento de um novo Código de Processo Civil, o entendimento firmado na sistemática dos Recursos Repetitivos sobre as garantias apresentadas em Execuções Fiscais, pode merecer revisão e talvez precise ser readequado para coadunar com os interesses insculpidos nesses novos instrumentos.

Portanto, a primeira questão que será investigada na seção quatro consiste em: existe diferença entre as modalidades de garantia na Lei de Execuções Fiscais? Quando o artigo 151 do CTN expressamente previu a suspensão da exigibilidade mediante depósito do montante integral e, em seguida, mediante a concessão de medida liminar ou tutela antecipada, não teria sido afastada a distinção entre garantia *versus* 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, a algumas das modalidades de garantia?

Caso a resposta para os itens acima seja positiva, considerando que o CTN, em seu artigo 151, após a Lei Complementar (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, poderia o contribuinte requerer 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 jurídica 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?

O novo Código de Processo Civil, no parágrafo segundo do artigo 835, ao prever 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, considerou a possibilidade de a fiança bancária e o seguro garantia judicial, servirem apenas para garantia do crédito, sem o acréscimo de 30% e 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 Recurso Especial (REsp) n. 1.156.668, 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 (...)

(REsp 1156668/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 10/12/2010)

As respostas a estas perguntas serão desenvolvidas ao longo desta pesquisa, cujo objetivo consiste em investigar se a vinculativa jurisprudência do Superior

Tribunal de Justiça é compatível com o ordenamento jurídico vigente e se atende às finalidades a que se propõe.

2. DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A expressão “suspensão da exigibilidade do crédito tributário” é muito utilizada pela doutrina e jurisprudência e frequentemente confundida com a “garantia” do crédito tributário para fins de emissão de Certidões Negativas com efeitos de Positiva.

Antes de tratarmos das distinções dos institutos, importante destacar que muitos entendem que para tratar sobre a “suspensão da exigibilidade do crédito tributário” é preciso que o evento jurídico tributário já tenha sido relatado em linguagem, transformando-se em verdadeiro “fato jurídico tributário”.¹

Partir-se-á da premissa de que o crédito tributário é um elemento intrínseco à obrigação tributária, bem como que esse crédito só se constitui por meio do lançamento ou do auto lançamento. Com isso, a conclusão inicial seria a de que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, só incidiriam quando já emitidas as normas individuais e concretas de constituição do crédito tributário.²

Para esclarecer essa questão, Paulo de Barros Carvalho distingue o processo de construção da linguagem prescritiva geral e abstrata – chamada de hipótese tributária e sua projeção factual –, consubstanciada no fato jurídico tributário.³

O cerne da questão, fundamental para identificarmos a “suspensão” consiste na regra-matriz de incidência tributária:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita no direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passivo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.⁴

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 314.

² CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.215.

³ *Ibidem*, p. 315.

⁴ *Ibidem* p.,316.

Apenas nesse momento, quando ocorre o fato jurídico tributário, surge o vínculo jurídico obrigacional, isto é, surge para o sujeito ativo da relação jurídico tributária a possibilidade de cobrar o objeto e, para o sujeito passivo, o dever jurídico de prestá-lo que, no âmbito tributário, se resume ao pagamento.

Segundo essa doutrina, somente após o sujeito passivo dar efetivo cumprimento às regras previstas no artigo 150 do Código Tributário Nacional e introduzir no mundo fenomênico uma norma individual e concreta, que faz nascer a relação jurídica tributária ou quando o sujeito ativo cumprir os ditames do artigo 142 do mesmo diploma legal, é que poderíamos discutir a exigibilidade do crédito tributário.

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias para a constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato de lançamento tributário.⁵

Não há que se falar, segundo essa corrente, em exigibilidade antes da ocorrência de norma individual e concreta, que constitui o crédito tributário, pois, de acordo com Sakakihara

(...) o direito que surge para o sujeito ativo, em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ganha exigibilidade com o lançamento e, a partir daí então, adota a designação formal de crédito tributário.⁶

Antes da constituição do crédito tributário, poder-se-ia, no máximo, tratar de “exigibilidade da obrigação tributária potencial”⁷.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 515.

⁶ SAKAKIHARA, Zuudi. *Código Tributário Nacional Comentado*. In FREITAS, Vladimir Passos (Org). *Código Tributário Nacional Comentado*. Editora Revista dos Tribunais, 3º edição. São Paulo: 2005, p. 652.

⁷ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação Tributária- O processo de positivação e as causas suspensivas da exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin: 2009, p. 77.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho esclarece que ocorrendo alguma das hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, se operaria, na verdade, a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera ou uma “medida assecuratória da desnecessidade de constituição do crédito tributário de um lado, e, de outro, a ausência de obrigatoriedade de recolhimento do tributo”⁸.

Contudo, ao partir desta premissa, desconsiderar-se-ia o arcabouço constitucional do nosso sistema jurídico, uma vez que a Constituição Federal garante ao sujeito passivo da relação jurídica tributária o direito de questionar qualquer exigência tributária por meio de ações preventivas. Assim, “a ideia de suspensão da exigibilidade do crédito tributário deve ser tomada sempre em sentido amplíssimo, entendendo-se não apenas no sentido estrito que a expressão crédito tributário informa, mas também em relação aos casos em que a figura ainda não se apresenta”.⁹

Paulo Cesar Conrado ainda esclareceu que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se trata de processo de obstaculização do processo de positivação do direito tributário, uma vez que impõe ação negativa ao Estado, uma verdadeira proibição de lançamento do crédito tributário.

Por outro lado, considerou que essa conclusão é descartada nos casos específicos em que a causa de suspensão seja imposta pelo Estado-Juiz, isto é, nas hipóteses dos incisos IV e V e, em determinado momento do processo que garanta a possibilidade de emissão do lançamento do crédito tributário objeto da lide.

Ainda sobre o tema, esclareceu o autor que referido procedimento é utilizado como forma de resguardo do prazo decadencial do sujeito ativo que, no seu entendimento, seria totalmente desnecessário. Isso porque, pendente a norma proibitiva de lançamento, não haveria que se falar em transcurso de prazo decadencial.

⁸ GONÇALVES, Carla de Lourdes. *A Suspensão da “Exigibilidade” nas Ações Preventivas*. In CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo Tributário Analítico*, Volume II. Editora Noeses. São Paulo: 2013, p. 51.

⁹ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.215.

Concorda-se com esse entendimento, uma vez que a ideia de suspensão deve ser vista independentemente da efetiva constituição do crédito tributário, mas sim, como uma verdadeira proibição de lançamento do crédito tributário.¹⁰

Superada essa questão, voltemos ao objeto da pesquisa, especialmente no caminho percorrido para positivação do crédito. Uma vez constituído, portanto, esse crédito tributário se torna exigível e caminha no sentido da sua necessária satisfação, extinguindo-se quando presente uma das causas previstas no artigo 156 do Código Tributário Nacional.

O pagamento, nesse sentido, consiste em um dos modos, talvez o mais usual, de adimplir com a obrigação tributária já exigível e, quanto mais próximo disso, maior o “grau de exigibilidade da prestação do tributo”¹¹.

O grau de exigibilidade é maior na medida em que o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária está mais próximo de expropriação para satisfação dos interesses do credor.

Em outras palavras, a exigibilidade da obrigação tributária está atrelada à crescente possibilidade de invasão no patrimônio do contribuinte por interposta pessoa que não aquelas que compõe a obrigação tributária. A invasão patrimonial é preconizada com exclusividade pelo Poder Judiciário, por meio do devido processo legal.¹²

Camila Campos Vergueiro destaca que muito embora o processo de positivação não seja estático, é possível identificar claramente diferença no “grau de exigibilidade” da obrigação tributária em cada uma de suas fases de positivação¹³.

Inicialmente, a autora esclareceu que parte dos pressupostos trazidos acima, quando desprovidos de linguagem, inexistia vínculo que faça nascer a relação jurídica tributária. Assim, antes da veiculação da linguagem, o grau de exigibilidade seria

¹⁰ Sobre esse tema, vide REsp nº 1140956, tratado adiante. O STJ ora entende que a suspensão da exigibilidade inibe a lavratura do auto de infração e ora entende que impede apenas a cobrança.

¹¹ VERGUEIRO. Camila Campos. *Obrigação Tributária- O processo de positivação e as causas suspensivas da exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin: 2009, p. 75.

¹² *Ibidem.*, p. 76.

¹³ *Ibidem.*, p. 75.

fraco, uma vez que haveria apenas a expectativa do sujeito ativo de receber eventual tributo.

Após a constituição do vínculo, por meio da norma individual e concreta, segundo a mesma autora, o grau de exigibilidade seria médio, iniciando-se com o lançamento, em qualquer de suas modalidades, até a data do vencimento para pagar o tributo.

Encerrado o prazo para pagamento voluntário da obrigação tributária, continuaríamos diante de uma obrigação tributária dotada de “exigibilidade de grau médio”, como trazido por Camila Vergueiro¹⁴. Nesta etapa da positivação, o sujeito passivo já é devedor do tributo.

A partir deste momento, com a débito vencido e não pago, o passo seguinte consiste na inscrição do crédito tributária em dívida ativa, revestindo essa dívida em título executivo dotado de certeza e liquidez.

Nessa terceira etapa do processo de positivação, que vai do ato de inscrição à extinção da obrigação tributária, fala-se um grau de exigibilidade forte, tendo que vista o fato de que a interferência do Poder Judiciário na realização da conduta é uma constante.¹⁵

Em suma, podemos classificar o grau de exigibilidade em três etapas, tornando-se “forte” somente após a inscrição em dívida ativa, momento em que o patrimônio do devedor poderá ser expropriado para adimplemento da obrigação tributária.

2.1. As hipóteses de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária previstas no Código Tributário Nacional

As causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário, como demonstramos acima, segundo Vergueiro, são capazes de impedir

(...) que o grau de concretude da norma de tributação aumente, ora afetando-a internormativamente de maneira que bloqueia a

¹⁴ *Ibidem*, p., 81.

¹⁵ *Ibidem*, p.90.

constituição da obrigação tributária, ora intranormativamente, de modo a impedir a causalidade jurídica.¹⁶

Adotar-se-á, nesta pesquisa, a linguagem utilizada por Camila Campos Vergueiro, cujas causas suspensivas serão denominadas de “causas que produzem normas inibidoras”¹⁷, na medida em que afetam a progressão do processo de positivação.

Essas normas inibidoras estão previstas em seis hipóteses no artigo 151 do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I – moratória;
- II - o depósito do seu montante integral;
- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
- V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
- VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Essas hipóteses são independentes e ocorrendo a existência de qualquer uma delas, ocorrerá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Além das hipóteses previstas no artigo 151 do CTN, existe mais uma hipótese suspensiva, disposta no §2º do artigo 161 do mesmo diploma legal, que prevê a suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante a pendência de consulta formulada dentro do prazo de vencimento do tributo:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

¹⁶ Ibidem, p. 92.

¹⁷ Ibidem, p.92

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Outro relevante dispositivo, capaz de levar à conclusão de que as causas previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional não são taxativas, é o artigo 206, do mesmo diploma legal. Ao dispor sobre as certidões negativas, dispõe que os créditos tributários em curso de cobrança executiva após a efetivação da penhora terão os mesmos efeitos que um “tributo quitado”:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

No entanto, não é recomendável continuar a análise das causas interruptivas sem considerar os processos de cobrança executiva em que já tenha sido efetivada a penhora. Assim, segue necessária a transcrição do artigo 9º da Lei Federal nº 6.830/80:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II- oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

A partir da leitura conjugada de quatro artigos, como bem colocado por Camila Campos Vergueiro¹⁸, é possível identificar as seguintes causas interruptivas da progressão do processo de positivação:

- (i) A Moratória;
- (ii) O depósito do seu montante integral;
- (iii) As reclamações, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- (iv) Os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- (v) A concessão de medida liminar em mandado de segurança;
- (vi) A concessão de medida liminar em outras espécies de ação judicial;
- (vii) A concessão de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial;
- (viii) O parcelamento;
- (ix) A consulta;
- (x) A fiança bancária¹⁹ e
- (xi) A penhora de bens

A análise das hipóteses destacadas acima deve ser feita de acordo com interpretação taxativa da legislação, observando-se o momento em que se encontram no processo positivação.

Nesse sentido, interpretando-se isoladamente o artigo 206, a fiança bancária somente suspenderia a exigibilidade do crédito tributário quando apresentada em processo de cobrança executiva, momento em que a exigibilidade é forte. Antes disso, uma ação antiexacional não teria esse efeito. Logo, salvo o parcelamento e a moratória, apenas seriam causas suspensivas da exigibilidade, em qualquer momento do processo de positivação, aquelas previstas no artigo 151 do CTN. Por essa razão, muitos doutrinadores insistiram que as causas previstas neste artigo são as únicas possíveis. No próximo capítulo, será abordada a origem do entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça a respeito do assunto.

¹⁸ Ibidem, p. 104.

¹⁹ Após a edição da Lei 13.043/14, acrescenta-se o seguro garantia como uma das causas suspensivas da exigibilidade.

A partir destas considerações iniciais, será descrito, nos tópicos subsequentes, o conceito de cada uma das hipóteses dos artigos 151 e 206 do Código Tributário Nacional.

2.1.1. Moratória

A moratória trata-se de um instituto que envolve indisponibilidade dos bens públicos e, por isso, há que ser analisada sob a ótica da estrita legalidade. Conceituada, segundo Paulo de Barros Carvalho, como “a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada”.²⁰

Encontra-se disciplinada nos artigos 152 a 155-A do Código Tributário Nacional e tem como requisitos principais e obrigatórios a delimitação do tributo ou tributos a que se destina e o prazo de duração da medida, na qual se inclui o número de prestações e seus respectivos vencimentos.

2.1.2. O depósito do montante integral

O depósito do montante integral consiste em uma das causas suspensivas, que pode ser promovida em qualquer momento do processo de positivação da obrigação tributária, gerando o seguinte efeito: suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sem maiores desdobramentos.

O depósito do montante integral também pode ser efetuado durante o curso do processo administrativo, com o intuito de afastar a atualização do crédito tributário por juros e a imposição de multa, caso, ao término de seu questionamento, sucumba seu direito.

Caso seja apresentado em ação judicial, o depósito do montante integral poderá ser considerado causa suspensiva da exigibilidade. Isso porque, durante o

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 516.

curso do processo administrativo, a exigibilidade já estará suspensa, nos exatos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

2.1.3. As impugnações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do procedimento administrativo tributário

O recurso é um dos meios eleitos pela Constituição Federal para assegurar o perfeito cumprimento dos ditames do artigo 5º, LV, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes

Após o lançamento realizado pela autoridade fiscal, o sujeito passivo, em decorrência dos princípios do contraditório e da ampla defesa, poderá questionar os termos, suscitando a análise da sua argumentação.

Esse processo poderá ser longo e prever multiplicidade de recursos em diferentes instâncias. Durante esse período, em que a exigibilidade ainda é fraca e estará suspensa, a Administração Pública estará impedida de prosseguir à expropriação do patrimônio do contribuinte.

2.1.4 A concessão de medida liminar em Mandado de Segurança

Antes da Lei Complementar nº 104 de 2001, que introduziu outras causas suspensivas da exigibilidade, a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança era o único provimento judicial previsto no artigo 151 do CTN.

O Mandado de Segurança está previsto no inciso LXIX, artigo 5º da Constituição Federal, como meio hábil para proteger direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*.

Para ser eficaz, poderá o juiz, liminarmente, expedir medida que impeça a irreparabilidade do dano pelo prolongamento do processo judicial.

2.1.5. A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial

Como já exposto, essa causa foi positivada apenas após a edição da Lei Complementar nº 104 de janeiro de 2001.

A partir de sua vigência, a exemplo do que ocorria com as liminares concedidas em Mandados de Segurança, as decisões judiciais de juízo preliminar se configuraram como causas suspensivas da exigibilidade e, como demonstraremos em seção própria, após a edição do Novo Código de Processo Civil, se mostra ainda mais compatível com o sistema jurídico atual.

2.1.6. Parcelamento

Também introduzida pela Lei Complementar nº 104 de janeiro de 2001, o parcelamento, enquanto causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, tem sido avaliada, por muitos doutrinadores, como uma alteração sem grandes efeitos práticos²¹. Isso porque o parcelamento é concebido como uma das modalidades da moratória, que já estava expressamente prevista no inciso I do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

2.1.7 Da consulta formulada pelo sujeito passivo dentro do prazo legal de vencimento

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê que após 30 dias do vencimento do tributo, haverá acréscimo de juros de mora, sem prejuízo da imposição de outras penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer outras medidas para impulsionar o cumprimento da obrigação tributária.

O parágrafo segundo, por sua vez, prevê causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, ao afastar os efeitos da mora caso o sujeito passivo tenha formulado

²¹ Nesse sentido, cf. Zuudi Sakakihara, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon, entre outros.

processo de consulta à Administração Tributária ainda dentro do prazo legal de vencimento, impedindo o processo de constituição definitiva do crédito tributário.

3. GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: quais são e por que existem?

Após o término do contencioso administrativo com decisão desfavorável ao contribuinte, isto é, com manutenção da exigência do crédito tributário, a Administração Tributária, por meio da inscrição em dívida ativa do crédito tributário definitivamente lançado e não pago, tem a formação do seu título executivo extrajudicial.

Título executivo é o documento que espelha, por presunção, a existência de uma obrigação.²²

Vale dizer que o título traduz em linguagem a necessidade de certeza, liquidez e exigibilidade, elementos essenciais para que a cobrança, por regras próprias e privilegiadas, possa ser realizada.

Cuida-se, aqui, de presunção relativa, decorrente da fé-pública que permeia todo o processo administrativo fiscal. Importante, nesse ponto, que a certidão de dívida ativa reflita exatamente aquilo que foi objeto de discussão e de posterior decisão na esfera administrativa. Para Marins, “se não for regular o procedimento administrativo não haverá presunção de certeza, impossibilitando qualquer pretensão executória por parte do Fisco”.²³ Nesse sentido, dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 204 do Código Tributário Nacional: A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único: A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Referida disposição foi integralmente reproduzida pela Lei de Execuções Fiscais:

Art. 3. A Dívida Ativa, regularmente inscrita, goza da presunção de certeza e liquidez.

²² CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 198

²³ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial. 9ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais 2016, p. 734.

Parágrafo único: A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cara do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

A partir da leitura dos artigos acima, verifica-se que não bastará ao executado apresentar defesa genérica quando da cobrança desse título executivo. Para ilidir uma prova inequívoca, é necessária defesa robusta e, como se demonstrará adiante, somente após a garantia do juízo.

Importante destacar que a Fazenda Pública é dotada do privilégio, por lei, de constituição unilateral desse título executivo, que será cobrado por meio da Execução Fiscal, de acordo com os ditames da Lei 6.830/80. O regulamento específico veio em substituição ao regime de cobrança previsto no Código de Processo Civil de 1973, com o escopo principal de tornar a cobrança executiva mais célere e eficaz.

Dado que não exaustiva, como previsto no artigo 1º da legislação em comento, as regras do Código de Processo Civil de 1973, recentemente substituído pelo Código de Processo Civil de 2015, são subsidiariamente aplicáveis.

Importante consignar, também, que em razão da natureza jurídica da execução, cujo interesse primordial consiste em atender aos interesses do credor, é dotada de mecanismos privilegiados para que essa finalidade específica seja atendida.

Tem como missão específica “permitir a veiculação de norma individual e concreta que constitua o modo de efetivação, no plano fenomênico, da obrigação tributária”²⁴.

Esse regime favorecido para cobrança de débitos de legitimidade da Fazenda Pública, como bem lembra James Marins, tornou-se objeto de questionamento por muitos doutrinadores, uma vez que “não haveria consenso quanto à legitimidade e a necessidade de um sistema especial e muito menos consenso quanto à amplitude das prerrogativas concedidas à Fazenda Pública”.²⁵

Essa dificuldade de aceitação de garantias e privilégios específicos da Fazenda Pública é tratada por José da Silva Pacheco como uma “dificuldade de natureza

²⁴ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 200.

²⁵ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial*. 9ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 728.

psicológica”²⁶, uma vez que, muito embora exequente e executado devam ser tratados com igualdade perante a lei, não podemos olvidar das diferenças que as partes ocupam perante o juízo, uma vez que execução é uma ação com finalidade específica atender aos interesses e aos direitos do exequente.

Contudo, segue o autor lembrando que, por mais que a execução tenha uma finalidade específica, esta deve atender requisitos mínimos:

1º. Preservar o direito inviolável do executado de ser citado pessoalmente, somente se facultando a citação ficta em casos excepcionalíssimos, expressamente previstos em lei, e de ter ciência dos atos expropriatórios;

2º. Admitir os embargos pertinentes, mediante prévia garantia da execução;

3º. Permitir, em qualquer fase, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária, e somente liberar o depósito (arts. 9, I, e §4º, 15, I e 32 da LEF) após o trânsito em julgado da decisão (art. 32, §2º, da LEF).²⁷

Este entendimento também é corroborado por James Marins:

Ao lado da necessidade de se buscar satisfazer o crédito fazendário, surge a necessidade de se buscar também o respeito incondicional ao sistema de garantias da relação jurídica tributária. Desse limite, por mais que se propugne pelo interesse público da satisfação do crédito fazendário, não se pode passar a execução fiscal.²⁸

Nesse ponto, muito embora o autor admita que a execução deve sim privilegiar os interesses do autor, garantias mínimas devem ser observadas, entre elas, o direito de apresentar defesa, por meio dos embargos à Execução, após a garantia do juízo.

²⁶ PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execuções Fiscais*. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p.11.

²⁷ Ibidem, p. 11.

²⁸ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial*. 9ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p.729.

A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu bojo diversos direitos e garantias fundamentais, especialmente em seu artigo 5º, como o direito ao devido processo legal e a possibilidade de apresentar defesa.

Essa defesa é diretamente relacionada com a ideia de contraditório, signo da comunicação, uma vez que não há que se falar em processo, no sistema jurídico nacional, sem a existência de comunicação. Contudo, não há que se confundir o direito ao contraditório com o da ampla defesa, uma vez que a execução, fundada em título executivo, é dotada de presunção que pode relativizar o conceito da ampla defesa:

(...) quando o sistema nega a possibilidade de se falar em manejo de defesa no seio das relações processuais executivas (inclusive as fiscais), não atua em descompasso com o princípio do contraditório (até porque a execução, como espécie do gênero processo, exige triadicidade, imprescindendo, pois, de comunicação) e, tampouco, com o da ampla defesa, uma vez fundada, tal categoria processual, na excepcional ideia de uma título executivo, o que implica afastamento, também excepcional, desse primado.²⁹

Os embargos à execução, assim, possuem natureza híbrida, uma vez que apresentam estrutura típica de processo, mas que, em verdade, pretendem demonstrar o ímpeto de resistência do pedido formulado contra o seu autor.

Com isso, os embargos são um meio de defesa mais oneroso para seu autor, uma vez que este pretende resistir a uma cobrança fundada em título executivo, como já exposto, dotado de certeza, liquidez e exigibilidade. Um dos itens que leva a essa onerosidade é, sem dúvida alguma, a necessidade de garantia como condição de procedibilidade dessa ação.

A necessidade de garantia, na legislação em comento, foi trazida pela primeira vez no artigo 8º na Lei de Execuções Fiscais:

Art. 8º. O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução fiscal, observadas as seguintes normas (...).

²⁹ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 255.

Segundo Paulo Cesar Conrado, essa exigência de garantia não seria um óbice ao regular exercício do direito de ação, em função da excepcional qualidade que se reveste a pretensão executiva, fundada em título executivo³⁰.

No processo de execução, o devedor, uma vez citado, deve pagar no prazo legal de cinco dias, ocasião em que o processo terá seu término em virtude de perda de objeto, uma vez que não há execução sem dívida. Contudo, caso não ocorra o pagamento, poderá o executado garantir a execução, por uma das modalidades previstas no artigo seguinte da lei, dentro do mesmo prazo previsto para o pagamento. Caso não opte pelo pagamento, nem pela indicação de uma garantia à execução, a penhora terá prosseguimento sobre qualquer bem do executado, como dispõe o artigo 10 do mesmo diploma legal.

Vejamos o que dispõe o artigo 9º da Lei de Execuções Fiscais:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

³⁰ Ibidem. p.255.

A garantia da execução, portanto, como fica claro após a leitura do artigo acima, consiste em meio assecuratório da execução fiscal. Trata-se de figura criada para possibilitar a discussão do crédito tributário pelo devedor, sem expor a risco aquele que tem um título executivo dotado de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade.

Garantia, nesse contexto, “é o gênero do qual os vários bens e direitos são espécies e a penhora instrumento de afetação que formaliza no processo a situação desses bens ou direitos”³¹.

Nesse sentido, Íris Vânia Santos Rosa esclareceu que, uma vez indicada e aceita a caução pelo exequente, bem como aquela caução imposta a partir da penhora, tem-se o ato de afetação no processo executivo, que consiste em traduzir em linguagem o ato de apreensão e depois eventual pagamento condicionado a decisão que será emitida nos autos:

Afetar significa destinar algo que está fora do mundo jurídico para que fique apto a produzir os efeitos esperados. Note-se que a penhora tem exatamente essa função de transformar o bem ou direito disponibilizado para que ao final satisfaça o crédito tributário. O bem afetado por penhora altera suas características e promove consequências específicas, sejam elas de suspensão de atos futuros, assim como de efetivo pagamento do crédito adimplido.³²

Assim, pode-se perceber que a penhora formaliza o bem ou o direito especificamente dado em garantia, lembrando-se que, no âmbito do direito tributário, a totalidade das rendas e bens do devedor e seus respectivos sucessores já respondem pelo débito fazendário, salvo aqueles manifestamente impenhoráveis.

A legislação permite, no âmbito processual de uma Execução Fiscal, que o devedor possa oferecer parte de seus bens em garantia para discutir a exigência da dívida. Se a decisão final for desfavorável, seus bens serão convertidos em renda ao Estado. Contudo, caso seja positiva, poderá levantar as garantias oferecidas, sem que sobre elas recaia qualquer outro ônus.

³¹ ROSA, Iris Vânia Santos. *Garantia, Penhora e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. In: CONRADO, Paulo César, *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, 232.

³² *Ibidem*, p. 233.

E quais seriam os requisitos mínimos estabelecidos pelo legislador?

- (i) que a garantia consista no valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou seja, que a garantia seja referente ao valor integral do débito;
- (ii) Se os bens forem de terceiros, que haja consentimento expresso para o seu oferecimento;
- (iii) Que apesar de o depósito em dinheiro ter os mesmos efeitos da fiança bancária e do seguro garantia, apenas o primeiro faria cessar a atualização monetária e os juros de mora; e
- (iv) A fiança bancária deveria atender condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

Tratar-se-á, em seguida, da análise de cada um desses itens que podem ser oferecidos como garantia do juízo.

O primeiro deles consiste no depósito e que, na prática, não suscita grandes questionamentos. Nesse caso, a garantia do juízo se dá após a efetivação de depósito em dinheiro. Deve ser realizado de forma integral, isto é, acrescido de multa, juros e demais acréscimos e, uma vez realizado, ficará à cargo da instituição financeira a correção dos valores. Via de regra, o depósito é uma faculdade do contribuinte, então executado, e poderá ser exercida a qualquer tempo.

No âmbito federal, deve ser feita nos termos da Lei nº 9.703 de 1998 e do Decreto 2.850, de 1998 e integrará a receita da União Federal, não estando vinculada ao juízo da Execução. O seu recolhimento será feito por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), sendo o valor repassado para a Conta Única do Tesouro Nacional.

Nos âmbitos municipais e estaduais, o processo é semelhante, de acordo com as normas regulamentadores específicas.

A segunda possibilidade ao executado é o oferecimento de fiança bancária ou de seguro-garantia.

A fiança bancária, apesar de contar com a participação de uma instituição financeira, como ocorre com os depósitos – ao contrário do primeiro instrumento, em que a instituição financeira apenas é responsável pela guarda e correção dos valores –, no caso da fiança esta é a real garantidora do débito.

O contribuinte firma um contrato com o banco, mediante pagamento de uma remuneração, para que esta garanta a execução que há em seu nome.

Usualmente, paga-se determinado percentual sobre o débito, trimestralmente ou anualmente, conforme acordo entre as partes. Importante destacar, também, que a fiança bancária implica em redução da linha de crédito do tomador, uma vez que é equiparada pela instituição financeira a um empréstimo.

O seguro-garantia, por sua vez, foi introduzido na Lei de Execuções Fiscais, por meio da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Pode-se afirmar que se assemelha à Fiança Bancária pelo fato de ser estabelecida uma relação triangular em que o contribuinte paga um prêmio a determinada entidade para que esta garanta sua dívida em eventual caso de inadimplência.

A quarta possibilidade trazida pela legislação é, sem sombra de dúvidas, considerando os inúmeros julgados firmados sob a sistemática da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a mais controversa: a possibilidade de oferecimento de bens à penhora, especialmente pelo fato de que o artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais e sua ordem legal cria à Fazenda Pública a possibilidade de recusa dos bens oferecidos pelo executado, geralmente por razões de sua iliquidez

Ainda que todas as hipóteses acima sejam meios garantidores do crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que apenas o depósito judicial suspenderá a exigibilidade do crédito tributário. O rol trazido no artigo 151 do Código Tributário Nacional, como se demonstrará em seção própria, seria taxativo, uma vez que a única garantia explicitada é o depósito (inciso II) e que eventuais outras garantias que possam ser oferecidas pelo contribuinte, diferentes do depósito do montante integral, apenas garantiriam o débito, para fins de emissão da Certidão Positiva com efeitos de Negativa, nos exatos termos do artigo 206 do mesmo diploma Legal. Este entendimento foi consolidado na Súmula 112 do STJ, a saber: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”. A dificuldade encontrada pelos sujeitos passivos da relação jurídica

tributária, então executados, reside nas demais possibilidades de garantia do débito que não estão expressamente elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Estas outras garantias possíveis de serem apresentadas, como dispõe o artigo 9º da Lei de Execuções Fiscais, especialmente a Fiança Bancária e o Seguro Garantia, não estão taxativamente previstas no CTN e, por isso, não teriam o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Pode-se sustentar esse entendimento mesmo após a introdução do novo Código de Processo Civil que, em seu artigo 835, §2º, previu a possibilidade de equiparação do depósito em dinheiro à fiança bancária e ao seguro-garantia?

Ainda que, implicitamente, o novo Código de Processo Civil, ao equiparar os institutos, deixa ainda mais claro que é preciso rever esse posicionamento, até então consolidado na jurisprudência. Se ambos têm o mesmo efeito, qual seja, garantir o crédito tributário e abrir a possibilidade de oferecimento de embargos à execução, não teriam que se submeter as mesmas consequências, no caso, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

Entendemos que essa distinção – pautada no fato de que o Código Tributário Nacional trouxe apenas a previsão ao depósito e silenciou em relação às demais modalidades de garantia do crédito tributário – merece revisão, especialmente após o advento do novo Código de Processo Civil, que preencheu a suposta lacuna alegada pela jurisprudência para que o seguro garantia e a fiança bancária também suspendessem a exigibilidade do crédito tributário, como será demonstrado a seguir.

4. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A GARANTIA PARA FINS DE EMISSÃO DA CND

Ao analisarmos a legislação de regência sobre o tema de pesquisa – suspensão e garantia do crédito tributário –, nota-se sua extensão e complexidade, que, a princípio, dispensaria discussões adicionais diversas das previstas nas codificações.

Por sua vez, em âmbito tributário, ter acesso ao entendimento dos Tribunais Superiores sobre o assunto é de extrema importância, especialmente quando estamos diante de possibilidade de risco de constrições de montantes consideráveis, caso a garantia apresentada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária não seja aceita. Procura-se, assim, identificar qual é a legalidade concreta do assunto, isto é, como, na prática, a questão tem sido decidida.

Nesse sentido, adota-se a ideia trazida pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)³³, de empirismo em busca da legalidade concreta:

No contencioso fiscal, cada ponto discute sua ‘legalidade abstrata’ na impugnação ao auto de infração, mas não tem noção nem informação da legalidade concreta aplicada a todos os outros contribuintes que sofreram autuações semelhantes³⁴

Com base nesta premissa, iniciamos uma investigação empírica para examinar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto para, posteriormente, tentar identificar possibilidade de questionamento dessas decisões,

³³ O Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP concentra-se na realização de pesquisas que tratam da relação entre tributação e desenvolvimento, visando à promoção de reflexões e discussões a respeito das possibilidades de aprimoramento das práticas do sistema tributário brasileiro. Considerando a função do direito como instrumento de transformação da realidade nacional, o NEF empenha esforços em projetos que abordam diferentes perspectivas de temas relevantes da atualidade, contando com a participação de colaboradores externos ao meio acadêmico justamente para enriquecer o debate e, com a integração de posicionamentos e experiências, alcançar propostas que representem efetivamente novas soluções para antigos problemas.

³⁴ NEF. *Percepção da transparência da legalidade concreta fiscal dos Municípios da copa*. São Paulo, 2013. Disponível em: http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/transparencia_do_distrito_federal_e_dos_municipios_da_copa_versao_2013.pdf. Acesso em: 17 nov. 2017.

considerando não só as mudanças legislativas trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015, mas revisitando toda a base que serviu de fundamentação para o entendimento consolidado.

Essa pesquisa empírica poderia ter sido realizada no âmbito de um ou de outro Tribunal específico, mas poderíamos estudar um determinado comportamento isolado, restrito a uma região ou a um determinado tributo, estadual ou federal.

Escolher um tribunal específico, ou um tributo específico, poderia trazer uma realidade parcialmente verdadeira e não definitiva, ao contrário de uma pesquisa realizada diretamente no último órgão do judiciário que analisa questões infraconstitucionais.

Por esse motivo, optamos por investigar diretamente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

De acordo com o artigo 104, III, compete ao STJ julgar, em sede de Recurso Especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federal ou pelos Tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- (i) Contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- (ii) Julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal e;
- (iii) Der a lei federal interpretação divergente de que lhe haja atribuído outro tribunal.

Por sua vez, o artigo 1.036 do novo Código de Processo Civil, dispõe que, quando houver multiplicidade de recursos especiais, com fundamento em idêntica controvérsia, a análise do mérito recursal poderá ocorrer por amostragem, após a seleção de recursos que, de alguma forma, representem de maneira adequada a controvérsia – ou seja, que tenham teses idênticas ou que possuam fundamento na mesma questão de direito.

Caberá ao presidente ou vice-presidente de o Tribunal de origem selecionar dois ou mais recursos que melhor representem a questão de direito repetitiva e encaminhar os casos ao Superior Tribunal de Justiça para afetação, devendo os demais recursos sobre a mesma matéria ter a tramitação suspensa. Após o julgamento e publicação da decisão colegiada sobre o assunto afetado, a mesma solução será aplicada aos demais processos que estiverem suspensos na origem – motivo pelo qual há a necessidade de realizar o levantamento jurisprudencial em virtude desses casos.

A novidade do Código de Processo Civil de 2015 se refere aos recursos, que podem ser afetados em qualquer instância, aumentando ainda mais a necessidade de acompanhar os precedentes afetados, que serão julgados sob a sistemática do artigo 1.036 do CPC.

Por isso, o objetivo desta seção consiste em identificar, inicialmente, a distinção promovida pelo Superior Tribunal de Justiça entre suspensão da exigibilidade de crédito tributário e garantia do crédito tributário para fins de emissão de Certidão Negativa com efeitos de Positiva.

Superada essa questão, importante identificar os efeitos que as diferentes modalidades de garantia podem produzir, de acordo com o entendimento da Corte, bem como se esse entendimento foi baseado na então legislação vigente para, posteriormente, comparar com a nova legislação processual, verificar a possibilidade de questionamento dos institutos, até o presente momento sedimentados na jurisprudência.

A pesquisa foi realizada com base nos julgados disponíveis no sítio eletrônico do STJ, considerando apenas os precedentes já publicados e disponíveis para consulta.

Esses julgados foram reunidos pelo STJ em material elaborado pelo Gabinete da Revista, sob o título “Revista de Recursos Repetitivos – Organização Sistemática”.

A obra reúne 636 julgamentos já realizados pelo tribunal sob esse rito de demandas de massa³⁵.

Essa publicação foi dividida em cinco partes principais, de acordo com o ramo de direito, do órgão julgador e na sequência em que os temas são tratados pelo Código ou na legislação aplicável ao julgamento, o que facilita a identificação dos precedentes vinculados ao objeto da pesquisa.

Após a leitura de todas os resumos atribuídos aos 636 assuntos, conseguimos observar que, de fato, todos os assuntos vinculados à presente pesquisa estavam corretamente sintetizados no Subtítulo III, referente ao ramo “tributário”. No que diz respeito aos processos relacionados ao ramo “direito tributário”, a fim de selecionar todos os casos pertinentes ao estudo, procedeu-se à leitura das ementas e não apenas os resumos disponíveis no material.

Além disso, procedeu-se à pesquisa, a partir da procura das seguintes palavras-chave: Fiança, Seguro-Garantia, Depósito Integral, Lei de Execuções Fiscais, Lei 6.830, Artigo 151 e Artigo 11 – termos de pesquisa balizadores da presente pesquisa.

Logo, pode-se afirmar que os temas objeto do presente estudo estão todos disciplinados no Título II, “Direito público em geral”, que engloba os julgados da Primeira Seção do STJ, a versar sobre Direito Administrativo, Previdenciário e Tributário, especialmente no subtítulo III- Direito Tributário, além de estarem dispostos em quatro capítulos distintos, conforme quadro abaixo:

³⁵ Cf. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Revista de Recursos Repetitivos do Superior Tribunal de Justiça: organização sistemática*. Vol. 1. Brasília: STJ, 2018. Disponível em: http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/STJ-lan%C3%A7a-Revista-de-Recursos-Repetitivos. Acesso em: 29 jun. 2018.

Capítulo	Assunto
Capítulo 10 Crédito Tributário	Fiança bancária – não equiparação ao depósito integral do débito para fins de suspensão de exigibilidade do crédito tributário Efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, no bojo de ação anulatória, de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ou de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal – impedimento da lavratura do auto de infração – coibição ao ato de inscrição em dívida ativa e ao ajuizamento da execução fiscal Efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário advindos do parcelamento fiscal – produção condicionada à homologação expressa ou tácita do pedido formulado pelo contribuinte junto ao Fisco
Capítulo 11 Certidões Negativas	Possibilidade de o contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter CPEN Direito da Fazenda Pública, em ação anulatória ou em execução embargada, à expedição de CPEN, independentemente de penhora
Capítulo 15 Execução Fiscal	Penhora de precatório – equiparação a direito de crédito, e não a dinheiro ou fiança bancária – possibilidade de a Fazenda Pública recusar a substituição (arts. 11 e 15 da LEF) Depósito prévio (art. 38 da LEF) – mera faculdade do autor para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inibindo o ajuizamento da execução fiscal
Capítulo 16 Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal.	Registro do devedor no Cadin – possibilidade quando há mera discussão judicial da dívida, sem garantia idônea ou suspensão da exigibilidade do crédito (art. 7º da Lei 10.522/02)

Tabela 1. Jurisprudência do STJ em Recursos Repetitivos.
Fonte: STJ.

Analisar-se-á, em seguida, cada um desses julgados para fins de identificação não só da tese que restou firmada, bem como das razões de decidir de cada um deles.

O primeiro tema analisado refere-se à possibilidade de equiparação da Fiança Bancária ao depósito do montante integral do débito para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 378	Resp 1156668/DF	Napoleão Nunes Maia Filho	TRF1	Questão referente à possibilidade ou não de substituição do depósito integral do montante da execução por fiança bancária, sob o enfoque do art. 151 do CTN e do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte.	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.	Acórdão Publicado

Tabela 2. Jurisprudência do STJ (REsp 1156668/DF).
Fonte: STJ.

O Recurso Especial afetado foi interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão prolatado pelo TRF da 1ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL- MEDIDA CAUTELAR- FIANÇA BANCÁRIA COMO GARANTIA DO DÉBITO (PARA FINS DE EXPEDIÇÃO DE CPD-EM E EXCLUSÃO DO NOME DO CADIN) - EQUIVALÊNCIA AO DEPÓSITO EM DINHEIRO (ART. 9º, §3º, DA LEI Nº 6.830/80) - SEGUIMENTO NEGADO AO AGRAVO- AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. O art. 557 do CPC, conferindo ao relator competência para decidir monocraticamente em agravo manifestamente inadmissível, improcedente ou prejudicado, sem que isso signifique afronta ao princípio do contraditório, da ampla defesa e/ou violação de normas legais, porque atende à agilidade da prestação jurisdicional, não se limita aos casos de prévia jurisprudência dominante ou súmulas das Cortes Superiores.
2. A Carta de Fiança Bancária é uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pela equivalência legalmente presumida entre ela e o depósito em dinheiro (art. 9º, §3º, da Lei nº 6.830): “A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora”. Ademais, é “título executivo extrajudicial, líquido e exigível nos limites da quantia garantida, a Carta de Fiança Bancária (...) (Resp nº 5.825/PA, STJ, T4, um. Rel. Athos Carneiro, DJ 30/09/1991).
3. Agravo interno não provido.

Segundo consta no acórdão, o sujeito passivo da relação jurídico tributária ajuizou ação ordinária, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, objetivando a anulação dos créditos cobrados em processos administrativos fiscais, relativos a IRPJ, PIS, COFINS e CSLL e ao IRPF retido e não repassado. Com o pedido de tutela antecipada negado, a recorrente teria ajuizado ação cautelar, com o seguinte pedido:

(...) demonstrada a existência de periculum in mora e fumus boni iuris, pleiteiam as requerentes, com fundamento nos artigos 796 e 804 do Código de Processo Civil, que lhe seja deferida medida liminar para assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, objeto dos processos (...) sem apresentação de garantia ou, quando menos (...) requer a Autora seja autorizada a apresentação de fiança bancária do valor envolvido, a exemplo do que aconteceria na hipótese de propositura de execução fiscal, tornando-se, assim, válida a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, tal como previsto no artigo 206 do Código Tributário Nacional.

O juízo federal de primeiro grau concedeu a liminar mediante a apresentação de fiança bancária, em valor não inferior ao do débito ora discutido, mais 30%, nos termos do §2º do art. 656 do CPC, a qual deveria ter validade durante todo o tempo em que perdurasse a ação judicial, sob pena de restauração dos créditos tributários.

A União Federal interpôs agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, argumentando: (i) ausência de capacidade postulatória da empresa por não haver juntado aos autos instrumento de procuração; (ii) somente o depósito do montante integral, em dinheiro, suspenderia a exigibilidade do débito.

O relator, monocraticamente, negou seguimento ao recurso, mantendo a decisão do juízo singular.

A Fazenda, então, interpôs agravo regimental, que também restou desprovido.

Foram, na sequência, opostos embargos de declaração, alegando omissão e necessidade de prequestionamento, uma vez que a fase de cobrança do crédito destoaria do dispositivo legal utilizado, para embasar a conclusão do acórdão- sempre com base no artigo 9º da Lei de Execuções Fiscais, uma vez que ainda não haveria execução e omissão quanto aos artigos do Código Tributário Nacional, em especial o artigo 151. Os embargos foram rejeitados, com aplicação de multa de 1%, nos termos do artigo 538 do CPC.

Em seu Recurso Especial, reiterou toda a argumentação trazida até o momento, enfatizando que a caução prevista no art. 9º da LEF consistiria, tão somente, em garantia da execução fiscal, não sendo cabível em ação cautelar preparatória de ação anulatória de débito fiscal. Outrossim, o art. 151 do Código Tributário Nacional não elenca, entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a prestação de caução.

Em seu voto, o Ministro Relator Luiz Fux delimitou a controvérsia que seria definida:

Cinge-se a controvérsia à possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante prestação de caução nos autos de medida cautelar preparatória de ação anulatória, tendo sido alegado

que a fiança bancária seria figura similar, com os mesmos efeitos práticos, do depósito do montante integral (art. 151, II, do CTN).

O Ministro também asseverou que existem duas situações absolutamente distintas: a) a pretensão de expedição da certidão positiva do débito, com efeito de negativa, mediante a prestação de caução, em medida cautelar, anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal; e b) a pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Para o relator, que restou acompanhado pelos demais ministros, não há dúvidas em relação à possibilidade do contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.

Entendimento totalmente diverso, contudo, no tocante à possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cujas hipóteses encontram-se taxativamente elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, que deveria ser interpretado literalmente.

A prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que sobre o montante integral do valor devido, não se encontraria encartada nas hipóteses elencadas no artigo 151 do CTN. Por esta razão, não ostentaria o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípua de obter a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

Citou, ainda, o Enunciado Sumular n. 112 da Corte, que será tratado em subitem próprio.

O Ministro Relator prosseguiu com argumentação que demonstra a falta de domínio e clareza no instituto, com o intuito de destacar algumas peculiaridades da Fiança que supostamente demonstrariam, de forma inequívoca, a impossibilidade de sua equiparação ao depósito, tais como a alegação do benefício de ordem e a desoneração do encargo assumido mediante manifestação unilateral de vontade do fiador, nos termos dos artigos 827 e 835 do Código Civil:

Art. 827. O fiador demandando pelo pagamento da dívida tem o direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.

Art. 835. O fiador poderá exonerar-se da fiança que tiver assinado sem limitação de tempo, sempre que lhe convier, ficando obrigado por todos os efeitos da fiança, durante sessenta dias após a notificação do credor.

Com base nesses argumentos, a Corte deu parcial provimento ao Recurso Especial, apenas para afastar o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a multa imposta, mantido o efeito da prestação de fiança no tocante à garantia de futura execução fiscal e de expedição de certidão de regularidade fiscal³⁶.

A Ministra Eliana Calmon, por sua vez, apresentou voto de divergência que elucida a questão sob um outro prisma. Para a Ministra, a interpretação do artigo 151 do CTN não pode ser literal, na medida em que fiança bancária é equivalente a dinheiro. No momento em que a Fazenda exigir o pagamento –se isso vier a ocorrer –, esses valores serão imediatamente colocados à disposição. Ou seja: a Carta de Fiança bancária é dotada de liquidez e certeza, fazendo com que seja idêntica ao depósito.

Ainda, com base em um argumento econômico, mas de fundamental relevância, fez mais uma ponderação:

Ademais, é preciso que se atente para a necessidade de as empresas saírem do sufoco fiscal em que vivem, porque o dinheiro no Brasil é absolutamente caro pelos juros extorsivos, e é preciso, muitas vezes, que a empresa tenha capital de giro. Exigir que o depósito para suspender a exigibilidade seja única e exclusivamente em dinheiro faz com que a fiança bancária fique praticamente inutilizada para os fins a que se destina, ou seja, assegurar a liquidez e certeza um crédito tributário.

³⁶ Nesse ponto, importante destacar, a título de exemplo, a Portaria PGFN nº 644 de 2009, e todas suas alterações posteriores, especialmente a Portaria PGFN nº 1378, de 16 de outubro de 2009, que regulamentam a utilização de Fianças Bancárias e exigem a renúncia ao benefício da ordem instituído pelo artigo 827 do Código Civil, bem como a possibilidade de exoneração em 60 dias unilateral prevista no artigo 835 do Código Civil.

Após a divergência da Ministra Eliana Calmon, o Ministro Castro Meira pediu vista e emitiu seu voto em separado.

O Ministro Castro Meira, apesar de concordar com a tese do relator, por questões processuais, isto é, por entender que não havia divergência entre a tese trazida pela Fazenda e os acórdãos paradigmas, negou provimento ao recurso no tocante à suspensão da exigibilidade, tão somente para afastar a multa imposta.

Com isso, pacificou-se o entendimento que a Fiança bancária não seria equivalente ao depósito do montante integral em dinheiro, para fins de suspensão da exigibilidade, tão somente em função de suposta taxatividade do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 271	Resp 1140956/SP	Luiz Fux	TJSPCF	Questão referente à impossibilidade de ajuizamento de executivo fiscal enquanto pendente de julgamento ação anulatória de lançamento fiscal, em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN.	Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.	Transitado em Julgado em 21.02.2011

Tabela 3. Jurisprudência do STJ (Tema 271).
Fonte: STJ

Quando da definição do Tema 271, o Superior Tribunal de Justiça explorou diversos conceitos que tratamos na primeira seção do presente trabalho, justamente para identificar quais seriam os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a partir de qual momento eles poderiam operar.

Discutiu-se, no caso, se o depósito do montante integral realizado pelo sujeito passivo da relação jurídica em ação antiexacional seria ou não óbice para a propositura da ação fiscal.

O Ministro Relator, para fundamentar seu voto, iniciou pela análise da regra matriz de exigibilidade, onde identifica-se que a Corte seguiu o entendimento de que as causas suspensivas da exigibilidade se revelam como verdadeiros “critérios negativos”, que impedem o processo de constituição e cobrança do crédito tributário:

Deveras, ao realizar-se, no plano fático, a hipótese de incidência contida no antecedente da regra matriz de incidência tributária, vale dizer, a ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal ou o próprio contribuinte procedem ao lançamento, que constitui o crédito tributário, que possibilita a incidência de uma outra norma geral e abstrata, qual seja, a regra matriz de exigibilidade.

Nesse segmento, no que tange à matéria atinente à exigibilidade do crédito tributário, verifica-se a existência de duas normas gerais e abstratas: a regra matriz da exigibilidade e a regra matriz de suspensão da exigibilidade - norma de estrutura prevista no art. 151 do CTN.

A regra matriz de exigibilidade do crédito tributário, portanto, em seu critério temporal, decorre, simultânea e obrigatoriamente, da constituição do crédito tributário – por ato-norma do particular (art. 150 do CTN) ou da autoridade fiscal (art. 142, do CTN) - e do decurso do lapso temporal para seu vencimento.

A regra matriz de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por sua vez, ocorrida alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN, inibe o critério temporal da regra matriz de exigibilidade, prevalecendo até que descaracterizada a causa que lhe deu azo. Isso significa dizer que as causas suspensivas da exigibilidade aparecem como critérios negativos das hipóteses normativas das regras gerais e abstratas de exigibilidade, que, por isso, não podem ser aplicadas.

Por isso que o depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.

Superada essa questão, observa-se certa ambiguidade em relação ao seguinte aspecto: antes mesmo do lançamento é possível ao sujeito passivo questionar a exigibilidade de determinado tributo?

Em um primeiro momento, tem-se que a resposta à assertiva seria negativa:

(...) é que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais tem início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

A partir do trecho acima, tem-se que o entendimento do STJ é no sentido de que apenas após o lançamento há exigibilidade e, conseqüentemente, somente após este momento o sujeito passivo da relação jurídico-tributária poderia se insurgir em ação antiexacional contra determinado tributo.

Contudo, mais à frente, o relator apresentou novo posicionamento, que se apresenta mais adequado para solucionar a questão:

Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no bojo de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, tem o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento de ação fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

Esta pergunta, de crucial importância restou sem resposta, ao menos no presente recurso, uma vez que a discussão central estava reduzida à possibilidade de ajuizamento da Execução Fiscal enquanto pendente causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Contudo, um argumento utilizado pelo relator para justificar, ainda que indiretamente, a ausência de prejuízo da Fazenda Pública durante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, foi o de que bastaria a conversão do depósito em renda em favor da exequente para satisfação integral do crédito tributário. O que ocorreria em caso de improcedência da ação antiexacional, precedida de depósito do montante integral,

Não seria exatamente este o mecanismo a ser utilizado caso tivesse sido ofertada outra garantia, tal como a Fiança bancária e o seguro garantia em uma ação antiexacional? A justificativa parece rasa e não suficiente para afastar os demais instrumentos como aptos para fins de emanar ordens negativas ao processo de cobrança do crédito tributário.

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 365	REsp 957509/RS	Napoleão Nunes Maia Filho	TRF4	Discute-se a obrigatoriedade ou não da homologação expressa do pedido de parcelamento (PAES) a fim de que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, com fulcro no artigo 151, VI, do CTN.	A produção do efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, advindo do parcelamento, condiciona-se à homologação expressa ou tácita do pedido formulado pelo contribuinte junto ao Fisco.	Transitado em Julgado em 09.05.2016

Tabela 4. Jurisprudência do STJ (Tema 365).
Fonte: STJ.

Destacamos o caso acima – muito embora tenha como objeto situação específica de parcelamento do crédito tributário –, pois a discussão central se assemelha àquela tratada no Tema 271: os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes e depois do ajuizamento da execução fiscal.

Além disso, outros temas são tratados, ainda que indiretamente. Por isso, pergunta-se: o parcelamento pode ser considerado causa suspensiva automática ou depende de manifestação expressa do sujeito ativo? É possível aplicar esse entendimento às demais causas previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, com base na tese firmada neste repetitivo?

No caso em comento, o sujeito ativo ajuizou ação de execução fiscal para cobrança de débitos já incluídos em programa de parcelamento e que estariam, portanto, com sua exigibilidade suspensa, nos exatos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Diante desse fato, extinguiu-se a execução fiscal, uma vez que fundada em título que não era mais exigível à época dos fatos e condenou à Fazenda Pública em verbas honorárias, que foram majoradas em segunda instância. Toda a discussão só chegou ao Superior Tribunal de Justiça exatamente em função dos honorários, mas a discussão de fundo é a que para os fins desta pesquisa. Coube a Corte analisar se a simples adesão ao programa de parcelamento era motivo suficiente para suspender a exigibilidade do crédito tributário, bem como os efeitos desse fato para fins de ajuizamento, ou não, da ação de execução fiscal.

Firmou-se o entendimento de que a produção dos efeitos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário, advindos do parcelamento, condiciona-se à homologação expressa ou tácita do pedido formulado pelo contribuinte junto ao Fisco.

Além disso, consignou-se expressamente que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, perfectibilizada após a propositura da ação, ostenta o condão somente de obstar o curso do feito executivo e não de extingui-lo, o que teria ocorrido no caso em tela.

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 237	REsp 1123669/RS	Luis Fux	TRF4	Questão referente à possibilidade de oferecimento de garantia, em sede de ação cautelar, para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cujo respectivo executivo fiscal ainda não foi ajuizado, visando à obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa.	É possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.	Trânsito em Julgado

Tabela 5. Jurisprudência do STJ (Tema 237).
Fonte: STJ.

Sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, o presente Recurso Especial foi apresentado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária em face da Fazenda Nacional contra acórdão prolatado pelo TRF da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CAUTELAR DE CAUÇÃO. GARANTIA DO JUÍZO. SUFICIÊNCIA DO BEM.

Se o débito já foi constituído, mas ainda não foi ajuizada a execução fiscal, é aceitável a oferta de certidão positiva com efeito de negativa, porquanto se trata de mera antecipação da penhora que seria efetuada caso a execução estivesse em andamento, inexistindo prejuízo à Fazenda, desde que a garantia seja idônea e suficiente.

Os bens oferecidos pela apelante, contudo, são em valor insuficiente a garantir o juízo e possibilitar a expedição da certidão ora pleiteada.

Segundo consta no acórdão, a recorrente ajuizou ação cautelar, com pedido de liminar, contra o INSS, objetivando a expedição de certidão positiva com efeito de

negativa, mediante prestação de caução antecipatória da futura penhora em execução fiscal, a sua não inclusão no CADIN, bem como pedidos relacionados ao mérito da compensação realizada.

O pedido liminar foi deferido para determinar a expedição de Certidão Positiva com efeitos de negativa, nos exatos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional. Contra essa decisão, o INSS interpôs agravo de instrumento, ao qual foi negado seguimento.

O juízo de primeiro grau julgou extinto o processo, sem resolução de mérito relativamente ao pedido de compensação, revogou a liminar concedida e julgou improcedente os demais pedidos.

O Tribunal Regional desproveu o recurso de apelação, nos termos da ementa transcrita acima.

Nas razões recursais ao STJ, alegou violação aos artigos 151 e 206 do CTN, bem como dissídio jurisprudencial.

O recurso foi conhecido e a controvérsia foi identificada pelo relator: suficiência dos bens oferecidos em caução, porquanto a expedição de Certidão Positiva de débitos com efeitos de negativa mediante o oferecimento de caução antecipatória da futura penhora em execução fiscal.

Com base no artigo 206 do CTN, entendeu o Relator que a garantia do crédito, em suma, cuida-se da essência da norma, regramento jurídico material que permitiria a expedição da Certidão Positiva com efeito de negativa.

De acordo com a interpretação cumulada dos artigos 151 e 206 do CTN, não se verifica qualquer óbice para que o contribuinte, antes de ser iniciada a ação de execução fiscal, apresente garantia por via cautelar, não podendo o contribuinte ser penalizado pela demora do Fisco:

(...) o devedor do FISCO, assim como o executado formalmente tem o direito de, na execução, oferecer bens à penhora, bem como direito aos efeitos daí decorrentes, contidos no art. 206 do CTN, mas a demora no ajuizamento da execução pode causar grandes prejuízos à parte caucionante. Ora, se é verdadeiro princípio geral de direito que 'a todo corresponde uma ação, que o assegura' (art. 75 do Código Civil), daí advém a conclusão de que a demora ou inércia do Fisco não pode impedir a autora de garantir o débito que virá a ser executado

através de caução preparatória da penhora, de modo a favorecer-se do disposto no artigo 206 do CTN. A ação cautelar de caução, que em verdade é tutela satisfativa, consoante assenta Calamandrei na sua introdução ao estudo do direito (pretensão), seja na forma do artigo 826 e seguintes do CPC, seja com base no Poder Geral de Cautela (entre outros, art. 798 do CPC).

O mais interessante nesse caso é que o Superior Tribunal de Justiça reconhece, no artigo 206, ainda que incidentalmente, verdadeira causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

Do dispositivo legal acima transcrito, vê-se que a garantia do crédito, em suma, é a essência da norma, regramento jurídico de direito material que permite a expedição da almejada Certidão Positiva com Efeito Negativo. Para tanto, antecipa-se a empresa autora, oferecendo, mediante ação declaratória, com caráter cautelar, garantia prévia à eventual execução fiscal, ainda não ajuizada pela Fazenda Nacional. Deste modo, suspender-se-ia a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, V do CTN, com redação dada pela LC nº 104/2001.

Em interpretação combinada dos artigos 151, inciso V e 206, ambos do Código Tributário Nacional, conclui-se não haver, em tese, qualquer óbice para que o sujeito passivo, antes de iniciada a ação executiva fiscal, apresente garantia por via cautelar. Vale ressaltar que essa antecipação da garantia não se constitui propriamente em penhora, que é instituto essencialmente de natureza processual, inexistente se ainda não há processo de execução. Reveste-se, na verdade, das características de garantia prestada por quem pretende oferecê-la na forma da lei processual.

Outro tema, que indiretamente afeta o presente estudo, uma vez que estamos comparando as distinções entre suspensão da exigibilidade do crédito tributário e sua simples garantia, trata-se do tema referente à ordem legal prevista na Lei de Execuções Fiscais.

Esse assunto foi abordado, de maneira indireta, no Tema 120, que questionou a possibilidade de substituição de bem já penhorado por um precatório:

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 120	Resp 1090898/SP Resp 1097430/SP	Castro Meira	TJSP	Questiona-se a inadmissibilidade da substituição da penhora já realizada por	a Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhora por precatório	Trânsito em Julgado

Tabela 6. Jurisprudência do STJ (Tema 120).
Fonte: STJ.

O primeiro Recurso Especial foi interposto pelo sujeito passivo em face da Fazenda do Estado de São Paulo, tendo como relator o Ministro Castro Meira, contra acórdão que afastou a possibilidade de substituição da penhora, incidente sobre maquinário da empresa recorrente, por precatório, nos seguintes termos:

EXECUÇÃO FISCAL- PENHORA- SUBSTITUIÇÃO- CRÉDITOS ORIUNDOS DE PRECATORIOS- INADMISSIBILIDADE- AGRAVO IMPROVIDO.

É justa a recusa da Fazenda quanto à substituição de penhora regular, que recaiu sobre máquinas, pela constrição sobre créditos oriundos de precatórios, dos quais a devedora é cessionária, pois não se admite compensação, nos termos do art. 16, §3º, da Lei nº 6.830/80. Além disso, tal crédito não pode ser equiparado a dinheiro.

A recorrente apontou, além de dissídio jurisprudencial, ofensa aos artigos 620, 655 e 668 do CPC/73 e aos artigos 9º, 11 e 15 da Lei nº 6.830/80. Alegou, também, que a execução deveria ser processada de modo menos gravoso ao executado e que não há nada que impeça a penhora e a respectiva substituição por precatório do qual a executada é cessionária.

O Ministro Castro Meira, acompanhado em unanimidade pelos demais Ministros, apontou que a substituição da penhora encontra regulamentação específica no art. 15 da LEF:

Art. 15. Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

- I- Ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e
- II- À Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

E que, nos termos desse regramento, o juiz somente poderá deferir a substituição da penhora, a requerimento do executado por: a) dinheiro; ou b) fiança e que referido entendimento estaria em sintonia com o entendimento consolidado da Seção de Direito Público, a qual não admite a substituição por precatório, ainda que emitido contra a própria Fazenda exequente.

Citou, ainda, que muito embora o precatório se mostre possível, este não figura como penhora de dinheiro, e sim como penhora de crédito, que se encontra na última posição da lista fixada no art. 11 da Lei de Execuções Fiscais.

Finalizou reafirmando que os bens penhorados da empresa (máquinas) não podem ser substituídos, sem a anuência do credor, por meio de precatório do qual a executada é cessionária, pois a penhora do precatório, categorizada como penhora de crédito, se posiciona no último inciso do dispositivo acima citado.

Veja que, nesse caso, a construção jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça foi realizada com base nos dispositivos da própria Lei de Execuções Fiscais, sem a análise de todos os argumentos trazidos pela recorrente em relação ao princípio da menor onerosidade.

Referido julgamento acabou por fundamentar a edição da Súmula 406/STJ: A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório.

O segundo caso analisado também tratou exatamente do mesmo objeto, tendo como recorrida a Fazenda do Estado de São Paulo.

Os argumentos adotados pelos Ministros foram exatamente os mesmos já trazidos acima, motivo pelo qual não se fará maiores reflexões sobre o assunto.

A partir da análise dos acórdãos, é possível identificar que a ordem legal trazida pelo artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais deverá ser respeitada, em atenção ao melhor interesse do credor, só podendo ser alterada em caso de concordância expressa do sujeito ativo.

Por conseguinte, o próximo tema a ser abordado nesta pesquisa demonstra, de maneira inequívoca, o entendimento restrito do Superior Tribunal de Justiça de que apenas uma das modalidades de garantia – o depósito –, seria suficiente para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 241	REsp 962838/BA	Luiz Fux	TJBA	Questão referente à ilegitimidade da exigência de depósito prévio como condição de procedibilidade da ação anulatória de crédito tributário (art. 38 da Lei 6.830/80)	O depósito prévio previsto no art. 38, da LEF, não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, mas mera faculdade do autor, para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, inibindo, dessa forma, o ajuizamento da ação executiva fiscal.	Trânsito em Julgado

Tabela 7. Jurisprudência do STJ (Tema 241).
Fonte: STJ.

O Recurso Especial afetado foi interposto pelo sujeito passivo em face do Município de Salvador, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da Bahia, cuja ementa restou assim redigida:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ORDINÁRIA. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. NÃO COMPROVAÇÃO DO DEPÓSITO INTEGRAL DO TRIBUTO EXIGIDO. AUSÊNCIA DE CONDIÇÃO DA AÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 38 DA LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE EXTINÇÃO DO FEITO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. DISCUSSÃO SOMENTE CABÍVEL EM SEDE DE EMBARGOS. REMESSA NECESSÁRIA A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

Consta no acórdão que a recorrente ajuizou ação anulatória questionando a constitucionalidade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) progressivo, bem como a cobrança de Taxa de Limpeza Pública. Em sede de liminar, pugnou pela autorização judicial para efetuar depósito de quantia complementar do IPTU dos exercícios de 1997 a 2000.

O pedido foi julgado procedente em primeira instância. Posteriormente, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia deu provimento à remessa oficial e à apelação, reformando a sentença para decretar a extinção do processo sem resolução de mérito, com fulcro no artigo 267, IV, do CPC, nos termos da ementa transcrita acima. Em seu fundamento, os autores não tinham efetuado o depósito relativo à integralidade do crédito tributário, o que consubstanciaria ausência de pressuposto processual de

desenvolvimento válido e regular do processo, apto a impedir a discussão judicial do tributo.

Foram opostos embargos de declaração que restaram rejeitados.

A recorrente então apresentou Recurso Especial, alegando violação dos artigos 535 do CPC, porquanto não teria havido análise da matéria posta a debate pela recorrente; bem como violação dos artigos 38, da Lei nº 6.830/80; 267, IV e 292, §2º, do CPC. Sustentou, ainda, que não se trataria a presente de execução fiscal, o que tornaria inaplicável o artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais, mas sim de ação ordinária com cumulação de pedidos, não cabendo a extinção do processo por ausência de requisito inerente à ação anulatória, qual seja, o depósito prévio.

O relator conheceu do recurso especial e delimitou a questão controvertida: se a ação anulatória de débito fiscal está ou não condicionada ao depósito do montante integral como condição de procedibilidade.

Para o relator, o depósito prévio previsto no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, mas mera faculdade do autor, para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos exatos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, inibindo, assim, o ajuizamento da execução fiscal.

O condicionamento da Ação Anulatória ao depósito prévio, previsto no referido diploma legal, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal pela manifesta incompatibilidade material com o artigo 5º, inciso XXXV.

Mais uma vez, a única fundamentação trazida pelo Tribunal teve arrimo no artigo 151 do Código Tributário Nacional, até mesmo em virtude do fato de que a maior parte da discussão se resumiu à possibilidade, ou não, do ajuizamento da ação antiexacional sem o depósito do montante integral.

Por sua vez, o último julgado identificado sobre o tema em estudo refere-se à discussão sobre os requisitos para exclusão do devedor do CADIN.

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 264	Resp 1137497/CE	Luiz Fux	TRF5	Questão referente à impossibilidade de exclusão dos dados do devedor do CADIN, ante a mera discussão judicial da dívida, sem que sejam observados os requisitos do art. 7º da Lei 10.722/2002.	A mera discussão judicial da dívida, sem garantia idônea ou suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151 do CTN, não obsta a inclusão do nome do devedor no CADIN.	Transitado em Julgado em 08.06.2010

Tabela 8. Jurisprudência do STJ (Tema 264).
Fonte: STJ.

A Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002³⁷, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências, em seu artigo 7º, estabeleceu dois requisitos para a suspensão do registro no CADIN, a saber:

1. Ter ajuizado ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo, na forma da Lei;
2. Esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro, nos termos da lei.

A partir da leitura dos dois requisitos, parece claro que não há exigência do depósito do montante integral para fins de suspensão da inscrição no CADIN. É necessário, apenas, que o sujeito passivo tenha ajuizado ação antiexacional, com garantia idônea e suficiente, na forma da Lei 6.830/80.

Além disso, é preciso que a exigibilidade do crédito tributário esteja suspensa, seja por força da modalidade da garantia apresentada – depósito –, seja pela obtenção de uma tutela de urgência e/ou de evidência obtida, nos exatos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Analisando o acórdão, percebe-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça assentou-se exatamente segundo a literalidade da Lei do CADIN, preconizando, apenas, a necessidade de cumulação dos dois requisitos:

³⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Último acesso em: 28 jun. 2018.

Deveras, assiste razão à recorrente ao afirmar que a simples discussão judicial do débito não tem o condão de impedir a inscrição dos dados do executado no CADIN, para o quê torna-se indispensável o preenchimento dos requisitos do art. 7º, da Lei 10.522/02, quais sejam: a) tenha sido proposta ação, com o objetivo de discutir a natureza da obrigação ou o seu valor, com o oferecimento de garantia idônea e suficiente ao Juízo; e b) esteja suspensa a exigibilidade do crédito objeto do registro.

Além disso, é necessário abordar a Súmula 112 do órgão, citada em diversos precedentes, uma vez que, desde a sua edição, em 1994, qualquer discussão sobre outra fórmula de suspensão da exigibilidade, diferente do depósito do montante integral em dinheiro, foi vinculada a essa decisão. No entanto, considera-se que o entendimento merece ser objeto de reflexão, especialmente após o advento da Lei Complementar 104 de 2001, que alterou substancialmente o artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Em 25 de outubro de 1994, o STF editou a Súmula 112, que, passados mais de 23 anos, ainda é a base de todo o entendimento jurisprudencial construído sobre o assunto: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

As referências apontadas para a edição da Súmula foram os artigos 151, II, do Código Tributário Nacional e os artigos 9º, §4º, 32 e 38 da Lei de Execuções Fiscais.

Os precedentes que culminaram com a edição do precedente são todos dos anos de 1993 e 1994, a saber: RMS 1.267-AM, RMS 1.269-AM, REsp 8.764-SP, REsp 10.215-SP e REsp 30.610-SP.

Analisando-se os precedentes que culminaram com a edição da Súmula, verifica-se que a fundamentação nos julgados limitou-se a repetir que o artigo 151 do CTN não deixaria dúvidas de que apenas o depósito do montante integral, em dinheiro, suspenderia a exigibilidade do crédito tributário.

Dado que o próprio CTN, em seu artigo 111, determina que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, apenas o depósito do montante integral teria o condão de suspender a exigibilidade do crédito.

Contudo, olvidou-se a Corte do Superior Tribunal de Justiça de que o mandamento do artigo 111, como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho, é inócuo, uma vez que “o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislativo, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.”³⁸

Por essa razão, entende-se que o real escopo do artigo 111 do Código Tributário Nacional não consistia em impor ao intérprete a literalidade, mas afastar interpretações extensivas que ampliassem o alcance das normas de maneiras descabidas.

4.1. Principais pontos concretos de atenção

Feita a análise dos precedentes acima, pretende-se examinar os principais pontos dos precedentes firmados pelo Superior Tribunal de Justiça, uma vez que as discussões ali travadas serão de ainda maior importância para tratar da decisão sobre a modalidade de garantia que o sujeito passivo, no caso concreto, irá utilizar para discutir o ponto controvertido sobre o pagamento de determinado crédito tributário.

O Código de Processo Civil de 2015 seguiu a tendência de valorização de precedentes do Código de Processo Civil de 1973, promovida a partir da reforma ocasionada pela Lei nº 11.672/2008, que acrescentou o art. 543-C, cujo intuito consistia em resolver o problema da sobrecarga de recursos especiais repetitivos, bem como de lentidão e falta de segurança jurídica em virtude da falta de uniformidade nas decisões.

Uma das questões que demandam atenção, quando se trata da necessidade de conciliação dos interesses público e privado nas garantias do juízo, se refere à obstaculização de entendimentos antigos e sedimentados do Superior Tribunal de Justiça.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 105.

Caberá aos contribuintes, caso a caso, tentar fazer o *distinguishing* dos precedentes já consolidados para, ao menos, tentar viabilizar a subida de seus recursos, para que as novas teses possam vir a serem analisadas.

Como bem pontuou Diego Diniz Ribeiro:

Um dos pontos fundamentais em um modelo de precedentes é identificar quando uma determinada decisão poderá ser convocada como tal, i.e., como um precedente.

De forma muito simplista, isso será possível sempre que houver uma similitude fático-jurídica entre o caso-precedente e o caso a ser decidido e, ainda, desde que permaneça a relevância da ratio-decidenti dele construída no tempo presente, o que pressupõe a contextualização dessa ratio no momento de sua convocação para a realização do caso decidindo.³⁹

Apesar de, atualmente, existir diversos casos com similitude fática-jurídica, as situações que levaram àquele julgamento não mais persistem e precisam, com urgência, serem revistas. Mas esse, é assunto a ser tratado na próxima seção.

Com base nos precedentes judiciais que foram trazidos ao longo desta seção, analisar-se-á quais são os principais pontos concretos de atenção que os sujeitos passivos da relação jurídica, na maioria das vezes já na situação de executados, têm que enfrentar com base no entendimento jurisprudencial.

O artigo 9º da Lei de Execuções Fiscais dispõe que, em garantia da Execução pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá: efetuar o depósito do montante integral em dinheiro, apresentar fiança bancária ou seguro garantia ou nomear bens à penhora, ressalvada a ordem de preferência do artigo 11.

O artigo 11, por sua vez, dispõe que a penhora ou o arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: dinheiro, título da dívida pública, pedras e metais preciosos, imóveis, navios e aeronaves, veículos, móveis ou semoventes e, por último, direitos e ações.

³⁹ RIBEIRO, Diego Diniz. *Precedentes em Matéria Tributária e o Novo CPC*. In CONRADO. Paulo Cesar (Org). *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 114.

Assim, pela leitura da legislação, ficaria claro que a ordem do artigo 11 seria apenas para os demais bens que pudessem ser oferecidos em garantia, diferentes do depósito, da fiança bancária e do seguro garantia.

Essa interpretação só seria reforçada pelo artigo 15 da mesma Lei que, em seu inciso primeiro, equipara a fiança bancária e seguro garantia ao depósito, veja:

Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

I - Ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia; (...)

Contudo, esse não foi o entendimento construído pela jurisprudência e sabemos que, na prática, quando o sujeito passivo da relação jurídica precisa da renovação da sua Certidão Positiva com efeitos de negativa, para operar plenamente no Brasil, bem como para não correr risco de constrições patrimoniais em virtude bloqueios de faturamento e de conta corrente, conhecer o teor do que será decidido é essencial na tomada de decisão.

Assim, assevera-se que, atualmente, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que o depósito não é equivalente às demais modalidades de garantia do juízo.

A construção do entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, baseada em diversos precedentes que culminaram com a edição da Súmula 112, justificam o entendimento até hoje aplicado de que a única garantia absoluta do juízo seria o depósito em dinheiro.

E qual é o real impacto desse entendimento para o contribuinte?

Em primeiro lugar, apenas o depósito do montante integral do débito, em dinheiro, irá suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Isso quer dizer que a única forma de impedir o ajuizamento de uma Execução Fiscal por meio de uma garantia, ocorre via depósito. Caso contrário, mesmo que a discussão já esteja avançada em sede de Ação Ordinária, haverá o ajuizamento da ação de cobrança.

Isso quer dizer, também, que haverá o incremento de 20% do débito com a inscrição em dívida ativa. Nesta situação, para as empresas abertas, que publicam

seus resultados, haverá 20% a mais de contingência tributária, seja para provisionar, nos casos de perda provável, seja para divulgar ao mercado, via nota explicativa, nos casos de perdas possíveis.

Na mesma linha, uma vez feito o depósito, posto que naquele momento a saúde financeira do contribuinte permitia a substituição por meio menos oneroso, tal como o seguro garantia, é de pouquíssima probabilidade. Por mais que o Superior Tribunal de Justiça adote como fundamento a aceitação ao princípio da menor onerosidade, o ônus da prova recairá sobre o sujeito passivo da relação jurídica. Por outro lado, não é possível afirmar, com base no precedente de que dispomos, qual será o entendimento da Corte para esse item – que ficou evidente no precedente que tratou da substituição de maquinário por precatório.

Esses fatores demonstram a necessidade de se rever entendimentos, dentro da perspectiva tratada neste trabalho, a fim de evidenciar que o princípio da menor onerosidade deve ser sempre considerado quando da análise para fins de aceitação da garantia apresentada, especialmente considerando-se a indisponibilidade de recursos que o depósito do montante integral causa aos sujeitos passivos da relação jurídico tributária.

Além disso, restringir as causas suspensivas da exigibilidade àquelas previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional pode não ser a melhor interpretação do artigo 111 do mesmo diploma legal.

5. CONFRONTO ENTRE O ABSTRATO E O CONCRETO

5.1. Quando, como e por que questionar?

Ana Teresa Lima Rosa estudou o contencioso tributário no Brasil sob a ótica das informações publicadas pelas trinta maiores companhias abertas do país no ano de 2014 e os números são realmente impressionantes.⁴⁰

Segundo os dados obtidos pela análise das demonstrações financeiras das empresas, são cerca de 283 bilhões de reais em disputas fiscais, assim entendido o conjunto dos processos administrativos e judiciais que discutem matéria tributária.

Outro fator interessante, objeto da pesquisa, consistiu em análise sobre o valor do contencioso tributário *versus* o valor de mercado dessas empresas. Constatou-se que 32% do valor de mercado das maiores companhias abertas do país está comprometido com contingências tributárias – para demonstrar a magnitude dos valores envolvidos.

Ainda que esse valor estivesse na esfera administrativa, ou seja, com exigibilidade suspensa, é fato que, um dia, ela irá se encerrar. Nesse sentido, pergunta-se: qual é a real perspectiva de êxito do contribuinte, atualmente, na esfera administrativa?

Publicado em junho de 2017, o Relatório de Decisões do CARF realizou análise consolidada da jurisprudência da Corte administrativa no período de janeiro a dezembro de 2016.⁴¹

O relatório trouxe as análises quantitativa e qualitativa das decisões proferidas pelo órgão no ano-calendário de 2016, com números bem relevantes para reflexão

⁴⁰ LOPES. Ana Teresa Lima Rosa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores empresas abertas do país*- Dissertação (mestrado)- Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2017.

⁴¹ Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/carf-divulga-relatorio-das-decisoes-proferidas-de-janeiro-a-dezembro-de-2016>. Acesso em: 20 jun. 2018.

sobre o tamanho do contencioso que possivelmente foi levado ao Judiciário ao longo do ano de 2017.

De acordo com a metodologia adotada, constatou-se a ocorrência de 7.821 recursos. Dentre os recursos julgados, 6.126 (78,3% do total) são recursos ordinários e especiais do contribuinte e 1.695 (21,7% do total) são recursos de ofício e especiais da Fazenda Nacional. Quanto aos resultados, no conjunto, o contribuinte restou favorecido em 52,4% das decisões e a Fazenda Nacional em 47,6%. Esses números, ainda que superficiais, demonstram o real problema do assunto em questão: após o término do contencioso administrativo, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários não será mais automática e o sujeito passivo da relação jurídica terá que tomar decisões importantes sobre esse assunto, caso entenda que deve levar à discussão ao Judiciário.

Nesse momento, o confronto entre o abstrato e o concreto estará mais presente do que nunca: considerar a legislação, pura e fria, pode parecer a melhor alternativa. É possível discutir inúmeras teses, mitigar custos com garantias e, especialmente, evitar o depósito do montante integral que representa, inegavelmente, constrição de caixa.

Por outro lado, tomar decisão sem levar em consideração o posicionamento da jurisprudência, poderá expor o sujeito passivo a grandes riscos, especialmente de penhora *online*, penhora de faturamento, impossibilitar a renovação das certidões, ver seu nome inscrito no CADIN e, com isso, limitar e/ou inviabilizar o acesso a financiamentos bancários, participação em licitações, aproveitamento de benefícios fiscais, entre outras limitações.

Assim, na presente seção, apresentar-se-á quais são as possibilidades de questionamento, sem desconsiderar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça e indicando os riscos que o questionamento poderá trazer, especialmente considerando a fase processual e a necessidade de renovação das certidões positivas com efeito de negativa.

5.2. O que muda com o CPC 2015?

Com o término do contencioso administrativo, a Administração Pública vê encerrada a sua “autotutela” para cobrança dos créditos tributários.

Nesse momento, o modo adequado de cobrança, como já citamos, passa ser a execução fiscal.

Inicialmente, essa execução era regulamentada exclusivamente pelo Código de Processo Civil de 1973, isto é, não possuía um regulamento próprio, até que, em 1980, por meio da Lei 6.830/80, também conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF), criou-se um regime autônomo.

Referida legislação deveria trazer mais celeridade e eficácia a cobrança dos débitos fiscais, especialmente considerando o interesse público na arrecadação dos tributos para manutenção da sociedade como conhecemos.

(...) tem razão de ser o regime próprio na ideia de maior eficiência na cobrança do crédito tributário, consequentemente garantindo prestígio do interesse público a ele conexo, sendo opção do legislador dotar a Fazenda Pública de instrumentos mais eficientes e céleres para satisfação de seus créditos. Desta maneira, cria-se, com vistas a atender o interesse público, disciplina especial dotada de prerrogativas instrumentais postas à disposição da Fazenda Pública.⁴²

Assim, a legislação processual civil seria apenas aplicável subsidiariamente, quando for omissa a legislação especial, nos exatos termos do artigo 1º da Lei de Execução Fiscal:

Art. 1º - 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.

⁴² MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial*. 9ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 728.

Além disso, importante levantar outro ponto específico, sempre questionado pelos contribuintes, mas pouco explorado, especialmente na jurisprudência: é possível afastar algumas das disposições da Lei de Execuções Fiscais quando estas forem absolutamente incompatíveis com o sistema constitucional vigente? Sobre o tema, é importante destacar que a Lei de Execuções Fiscais foi inaugurada sob a vigência de Constituição Federal de 1967, promulgada em regime totalitarista, pautada em fundamentos distintos da nossa atual Carta Magna que assegura uma série de direitos e garantias fundamentais, não só aos contribuintes, mas aos cidadãos em geral:

Vale a pena noticiar que o texto da Lei n. 6.830/1980 foi criado e aprovado sob a égide da Constituição de 1967 com a EC 1, de 1969 (...). Naquele regime, o Estado figura como o centro das atenções e detentor de todos os “privilégios” que existem exclusivamente em função da máquina pública- supostamente agregadora e centralizadora de todas as virtudes. Toda hermenêutica Constitucional estava enfeixada e amarrada pelo conceito indeterminado de “interesse público”. Já na Constituição Federal de 1988, que acaba de cumprir duas décadas, os indivíduos (direitos e garantias individuais) e a sociedade (direitos e garantias sociais) passam a figurar no foco de convergência constitucional e a noção de “interesse público”, de larga abstração conteudística, passa a ser modulada pelos interesses individuais e sociais.⁴³

Assim, pode-se afirmar que o Código de Processo Civil também se aplicará, além dos casos de omissão, aos casos em que as disposições da Lei de Execuções Fiscais não forem mais aplicáveis por serem incompatíveis com sistema processual atual, fruto de novo sistema constitucional?

Mais do que conhecer as técnicas trazidas pelo sistema da Lei 6.830/1980, seus pontos de aproximação e de distanciamento com as regras do Código de Processo Civil, faz-se necessário empreender análise crítica que leve em conta não só o interesse arrecadatário, mas também as garantias do contribuinte.⁴⁴

⁴³ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial*. 9ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p.732.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 729.

Esses princípios e garantias são chamados por Canotilho de “Princípios Garantia”⁴⁵.

Esses princípios, no entendimento de Kildare Gonçalves Carvalho, possuem “maior densidade normativa e menor grau de vagueza”⁴⁶, uma vez que são garantias diretas para o cidadão e o legislador está completamente vinculado à sua aplicação ao caso concreto, como no caso da legalidade estrita no direito penal, o princípio da presunção e inocência e o do juiz natural. A esses exemplos, é possível acrescentar o princípio do contraditório e, como será abordado adiante, até mesmo o princípio da menor onerosidade das execuções fiscais.

Nesse sentido, como bem destacou Iris Vânia Santos Rosa, o CPC 2015 elegeu algumas premissas fundamentais, podendo-se destacar: (i) internalização das garantias constitucionais, como a ampla defesa e o contraditório, (ii) direcionamento a soluções consensuais, como o incentivo à conciliação e métodos alternativos para resolução de conflitos; (iii) fortalecimento da autoridade dos precedentes; (iv) flexibilidade e efetividade procedimental; além de (v) julgamento agregado de demandas, conferindo ênfase aos vetores constitucionais.⁴⁷

Nesse contexto e imbuído da ideia de efetividade, positivou-se o princípio da cooperação no artigo 6º do Código de Processo Civil: “Art. 6º. Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”.

Essa cooperação teria como escopo principal impulsionar e acelerar o funcionamento do Judiciário, levando a soluções mais rápidas e efetivas, veiculando com essa norma não apenas o juiz em relação às partes, e vice e versa, mas também o dever de as partes colaborarem entre si.

⁴⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1166.

⁴⁶ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional- Teoria do Estado e da Constituição Direito Constitucional Positivo*. 14ª ed., rev. atual. e ampl., Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p 520.

⁴⁷ ROSA, Iris Vânia Santos. *Garantia, Penhora e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. In. CONRADO, Paulo César, *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 228.

No entanto, questiona-se: até que ponto esses princípios balizadores, ora positivados, são aplicáveis e compatíveis com o regime especial das execuções fiscais?

5.2.1. Do entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional

Inicialmente, importante destacar que embora o presente trabalho não esteja discutindo a suspensão da exigibilidade *versus* a garantia para fins de emissão de CND de determinado tributo e/ou de determinado grupo de tributos, poderia não fazer sentido destacar o posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o tema, uma vez que estes apenas dizem respeito aos tributos sob sua responsabilidade – os tributos federais.

Contudo, considerando a qualidade do estudo realizado por este órgão, bem como sua abrangência nacional, destacamos alguns pontos que merecem reflexão, especialmente em virtude da mudança trazida pelo Código de Processo Civil na equiparação do seguro-garantia e da fiança bancária ao depósito do montante integral.

Em 06 de dezembro de 2006, a Lei nº 11.382 promoveu uma série de significativas alterações no Código de Processo Civil, podendo-se citar a desobrigação de apresentação de garantia para oposição de embargos e a cessação do efeito suspensivo automático dos Embargos à Execução Fiscal.

Antes disso, outras microrreformas merecem ser citadas: Leis 11.187/2005; 11.276/2006; 11.277/2006 e 11.280/2006, que também alteraram o sistema de cobrança em vigor.

Logo após a promulgação da Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou o Parecer PGFN nº 1.732 de 2007⁴⁸, propondo a utilização da interpretação

⁴⁸ Disponível em: http://ibetbrasil.com.br/noticias/attachments/1311_Parecer%201732-2007..pdf. Acesso em: 20 jun. 2018.

sistemático-teleológica do Ordenamento Processual, partindo-se do pressuposto de que a Lei de Execuções Fiscais deve ser interpretada de acordo com sua finalidade.

Segundo consta no Parecer, deveria ser aplicada a Teoria do Diálogo das Fontes, como mecanismo de interpretação da legislação geral em cotejo com a norma especial.

A premissa básica que deveria permear qualquer estudo, nesse sentido, é a de que qualquer instituto trazido como inovação pela legislação processual civil deveria ser analisado dentro de uma perspectiva utilitarista, voltada a dar efetividade à cobrança judicial do crédito fazendário:

Constitui ideia assenta na comunidade jurídica nacional que as leis devem ser sempre interpretadas em consonância com a finalidade que se propuseram. Assim, se uma norma é criada com o objetivo de conferir tratamento mais benéfico aos consumidores, idosos, alimentandos, etc, o trabalho do exegeta deve ser desenvolvido a proporcionar a eficácia prática de tais escopos, sob pena da legislação ficar distanciada daquilo a que se propôs.⁴⁹

Nesse sentido, existindo legislação especial que teria sido editada com a finalidade maior de conferir um tratamento mais benéfico para certas categorias, não seria razoável, no entendimento da Procuradoria, que uma alteração na lei geral, aplicável a todas as demais pessoas, viesse a conferir um tratamento ainda mais benéfico do que aquele previsto na lei especial. Isso porque essa legislação teria sido introduzida no ordenamento com o escopo de conferir tratamento privilegiado a certa categoria, de modo que lei geral posterior não poderia implicar em um tratamento mais prejudicial àquele quem o legislador teria pretendido privilegiar.

A PGFN sustenta seu entendimento com base na tentativa de identificação dos objetivos do legislador, que, por sua vez, teria criado a lei especial para regulamentar a execução do crédito da Fazenda Pública.

⁴⁹ Cf. Parecer/PGFN/CRJ/1.732/2007.

Esses objetivos estariam previstos na Exposição de Motivos da LEF, especialmente nos artigos 2 e 4, onde seria possível verificar que o objetivo de especializar a legislação ocorreu para conferir celeridade à cobrança do crédito fazendário, diante do interesse público que tal satisfação visa proteger.

Além da celeridade, a mudança legislativa também pretendia, como se pode verificar no item 24, assegurar a satisfação do crédito:

As inovações propostas como normas peculiares a cobrança da Dívida Pública tem por objetivo os privilégios inerentes ao crédito fiscal e a preferência por normas processuais preexistentes, ajustados ao escopo de abreviar a satisfação do direito da Fazenda Pública.

Nesse sentido, todas as alterações trazidas pelas novas leis que tivessem o intuito de abreviar a satisfação do crédito fazendário deveriam ser aplicáveis à Lei de execuções fiscais.

Além disso, também deveriam ser aplicadas a visão de igualdade e do tratamento igual/desigual para os iguais/desiguais no caso concreto, ligado à ideia de equidade, baseada na teoria da justiça utilitarista, focada no bem-estar geral.

Segundo constou no Parecer, haveria um valor constitucional envolvido, que consiste na proteção à livre concorrência, insculpida no art. 170, IV, da Constituição Federal, como um dos princípios que regem a ordem econômica:

Concebendo-se um sistema de cobrança cujas normas incidentes são ineficazes para a finalidade a que se propõem, os empresários- em especial aqueles que detêm uma maior estrutura- podem organizar-se para considerar o não pagamento de tributos como parte do processo produtivo. Há muitos danos dessa prática sistemática de sonegação fiscal.

(...)

Além disso, essas empresas/produtores, sem contribuírem para o funcionamento do Estado, têm acesso às mesmas utilidades que os demais produtores da cadeia produtiva. Com efeito, são obtidos benefícios, diretos ou indiretos, decorrentes dos bens e serviços públicos financiados pela tributação e que são essenciais ao bom

funcionamento dos negócios (justiça, polícia, política comercial, relações exteriores, infraestrutura, equilíbrio fiscal, etc), sem que se tenha contribuído para tanto.

O Parecer da PGFN prossegue afirmando que a teoria dos diálogos das fontes já teria sido acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n. 1.272.827/PE, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques e no Recurso Especial nº 1.184.765/PA, sob relatoria do Ministro Luiz Fux.

No primeiro julgado, levou-se em consideração não só os princípios que nortearam as várias reformas sofridas pela legislação que rege as execuções no Código de Processo Civil. Levou-se em consideração, também, a eficácia material do feito executivo, a primazia do crédito público sob o privado e a especialidade das execuções fiscais, bem como a interpretação histórica, de modo que tanto a Lei nº 6.830/80, quanto o art. 53, §4º da Lei n. 8.212/91, são compatíveis com a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos à execução. Assim, seriam compatíveis com o artigo 739-A do Código de Processo Civil de 1973, que exigia para atribuição de efeito suspensivo: (i) apresentação de garantia; (ii) verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

No segundo recurso citado, consignou-se que as normas gerais benéficas supervenientes preferem a norma especial, se esta foi concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria, a fim de preservar a coerência do sistema normativo. Nesse caso, considerou-se a interpretação sistemática dos artigos 185-A, do CTN, com o art. 11 da Lei nº 6.830/80 e arts. 655 e 655-A do CPC/1973, para autorizar a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras, independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exequente.

A Teoria do Diálogo das Fontes, nesse sentido, deveria ser vista como o método adequado para coordenar as diferentes fontes normativas que compõem o ordenamento jurídico, com o objeto de torná-lo coerente, além de reduzir a complexidade e realizar valores constitucionais, promovendo, assim, uma releitura

dos tradicionais métodos para solução de aparentes controvérsias. Tratar-se-á desse tema à frente, apresentando o método que nos parece mais correto de interpretação.

Superada essa noção introdutória, tratar-se-á sobre o posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da possibilidade de aplicação do Novo Código de Processo Civil às Execuções Fiscais, apenas nas questões pertinentes ao estudo.

Em 22 de abril de 2016, a Procuradora da Fazenda Nacional Flávia Palmeira de Moura Coelho formulou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016⁵⁰, com o intuito de lançar uma orientação inicial quanto ao efeito prático das alterações legislativas em relação às execuções fiscais, a partir de primeiras impressões da doutrina e conjecturas sobre possível utilidade de alguns institutos para a Fazenda Nacional.

Mais uma vez, assim como no Parecer de 2007, a ideia basilar do Parecer foi fundada na aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes, com o escopo de fortalecimento do microssistema da cobrança do crédito tributário.

Esse microssistema seria objetivado pela ideia da busca de maior efetividade em relação às demandas judicializadas, tendo em vista “os crescentes esforços que a PGFN tem feito, inclusive, no âmbito administrativo, para que se obtenha maior êxito na recuperação de créditos ajuizados”.

Referido Parecer, muito embora não seja exaustivo, tratou de diversos pontos referentes às execuções fiscais. Contudo, como o presente trabalho tem como norte investigatório as distinções entre suspensão da exigibilidade do crédito tributário e as garantias do juízo, destacar-se-á apenas os pontos abordados que guardem correlação com o tema em questão e que serão objeto de análise a seguir, em especial aqueles tratados no artigo 835 do Código de Processo Civil.

Esse artigo trouxe uma série de alterações em relação à legislação posterior e, para esse item específico, a PGFN procurou fazer recortes, formando uma verdadeira “colcha de retalhos” na interpretação.

⁵⁰ <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>

Apesar de entender que o *caput* não é aplicável, isolou um dos parágrafos e rejeitou outros, o que supostamente estaria abarcado pela “Teoria do Diálogo das Fontes”.

Por sua vez, o artigo 835 do Código de Processo Civil de 2015 trouxe novamente uma ordem preferencial de penhora, a saber:

- I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;
- II - títulos da dívida pública da União, dos Estados e do Distrito Federal com cotação em mercado;
- III - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;
- IV - veículos de via terrestre;
- V - bens imóveis;
- VI - bens móveis em geral;
- VII - semoventes;
- VIII - navios e aeronaves;
- IX - ações e quotas de sociedades simples e empresárias;
- X - percentual do faturamento de empresa devedora;
- XI - pedras e metais preciosos;
- XII - direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia;
- XIII - outros direitos.

A Procuradoria entendeu que a ordem de penhora prevista no artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais prevalece em relação ao artigo 835 do Código de Processo Civil de 2015, em fundação da aplicação do critério da especialidade.

Concorda-se com esse entendimento, uma vez que há previsão expressa da ordem legal na legislação especial.

Entende-se, também, que essa ordem não deveria ser alterada pelo juiz no caso concreto, ainda que com base na alegação do princípio da menor onerosidade. Isso porque a atitude não seria adequada, uma vez que referido princípio, acaso demonstrado, não é incompatível com a Lei de Execuções Fiscais.

Contudo, apesar de entender que o artigo não é aplicável às Execuções Fiscais, afirma a PGFN que o seu parágrafo único, que prevê a prioridade do dinheiro

sobre as demais formas, apresenta-se como compatível, motivo pelo qual deverá ser aplicado imediatamente:

Embora a LEF já preveja a prioridade da penhora em dinheiro, é de se destacar que o CPC fortaleceu ainda mais a busca pela efetividade da penhora, já que o dinheiro é o bem que mais facilmente possibilita a satisfação do credor.

Como já tratado acima, entende-se que a melhor interpretação para a ordem legal do artigo 11 consiste apenas naqueles casos em que o contribuinte não indica os bens à penhora nos exatos termos do artigo 9, mas sim quando ele se queda inerte.

Por sua vez, §2º do artigo 835 do CPC criou uma condição especial para equiparação do dinheiro: a fiança bancária e o seguro garantia:

§ 2º 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.

Ainda segundo o Parecer, esse dispositivo seria inaplicável às execuções fiscais por colidir com a normatização da substituição da penhora prevista no artigo 15 da Lei de Execução Fiscal.

Quando não for requerida pela Fazenda Nacional, a substituição da penhora dependerá da concordância do órgão, não havendo base para a equiparação prevista no §2º do artigo 835, acima citado.

Entendemos que o artigo 15, em seu inciso primeiro, ao contrário, valida a disposição, pois equipara a fiança bancária e o seguro garantia ao depósito para fins de substituição da garantia.

Além disso, o CPC/15 criou mecanismo para fins de equiparação: a necessidade de acréscimo de 30% ao montante para fins de equiparação do depósito em dinheiro. Como não há previsão expressa em sentido contrário, a norma surge

como uma faculdade trazida ao contribuinte totalmente compatível com a Lei de Execuções Fiscais.

5.3 O Código de Processo Civil e suas repercussões na LEF sob uma nova ótica

O parágrafo 2º do artigo 835 do Código de Processo Civil, como já abordado, trouxe de forma expressa e literal a equiparação do dinheiro à fiança bancária e ao seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento. Por outro lado, a Lei de Execuções Fiscais traria, em seu artigo 11, o dinheiro em primeiro lugar na ordem de preferência para realização da penhora.

Diante dessa constatação, o principal ponto de partida para a presente questão consiste em descobrir qual a solução hermenêutica mais adequada para resolver o aparente conflito normativo entre: a Lei de Execuções Fiscais, que é lei especial e o Código de Processo Civil, que é uma lei posterior. Com a solução desse questionamento, teríamos ao menos uma resposta para a possibilidade de ampliação da interpretação do artigo 151, inciso I do Código Tributário Nacional: acrescentando 30% ao valor do seguro ou da fiança bancária, poderia o sujeito passivo suspender a exigibilidade do crédito tributário, obtendo o mesmo efeito de um depósito do montante integral?

Entende-se que, no presente caso, não há dúvidas de que o critério mais adequado é o critério da especialidade. Muito embora o Código de Processo Civil seja posterior, este não alterará os critérios estabelecidos em legislação especial.

Nesse sentido, colaciona-se com o entendimento de James Marins, que bem resumiu as possibilidades aparentemente aplicáveis ao presente caso:

Não se aplica o critério hierárquico, já que ambas são leis ordinárias, e nem o critério cronológico, uma vez que a Lei 11.382/2006 e o CPC/2015 embora sejam mais novas, são leis gerais, enquanto que a LEF é a mais antiga, mas também é lei especial, o que, em última análise, promove a oposição entre dois critérios: *lex posterior derogat legi priori* em aberta colidência com *lex specialis derogat legi generali*. A contradição entre esses critérios caracteriza a existência de

antinomia de segundo grau. Para essa hipótese, leciona Maria Helena Diniz: 'em caso de antinomia entre critério de especialidade e critério cronológico, valerá o metacritério *lex posterior generallis non derogat priori specciali*, segundo o qual a regra da especialidade prevaleceria sobre a cronológica.⁵¹

Assim, considerando essa lógica, o novo regime processual trazido pelo Código de Processo Civil de 2015 não pode derogar o regime especial trazido pela Lei de Execuções Fiscais. Isso significa que as normas trazidas pelo novo diploma processual serão aplicáveis na medida em que não forem incompatíveis e poderão ser aplicadas subsidiariamente quando não forem colidentes com a Lei de Execução Fiscal.

Entendemos que, muito embora a Teoria dos Diálogos das Fontes tenha que ser considerada pelo intérprete quando do advento de uma nova legislação, no caso específico da Lei de Execuções Fiscais e do Código de Processo Civil, a própria norma trouxe em seu bojo o critério para interpretação: as normas processuais só serão aplicáveis subsidiariamente naquilo em que não forem incompatíveis.

Superada essa questão, tratar-se-á sobre o novo Código que, por não ser incompatível com a Lei de Execução Fiscal, pode (e deve) ser aproveitado, não só para um pretexto proveito dos sujeitos passivos da relação jurídica, mas sim para propiciar decisão justa e célere para as duas partes envolvidas.

Por conseguinte, o primeiro artigo do Código de Processo Civil evidenciou a busca pela justiça, pautada nos valores e normas fundamentais estabelecidas pela Constituição Federal:

Art. 1. O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.

⁵¹ MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário. Administrativo e Judicial*. Curitiba: Editora Juruá, 2007, p. 80.

Os três artigos abaixo – assim como o artigo já citado acima, que sequer precisariam estar positivados, mas por opção do legislador assim o foram – deixam claras algumas diretrizes que o novo Código de Processo Civil decidiu adotar: (i) celeridade, assim considerada a razoável duração do processo, com solução integral do mérito; (ii) dever de cooperação entre as partes para uma decisão de mérito justa e efetiva e, principalmente, além de ter (iii) preconizado postura de boa-fé das partes:

Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

Além de indicar qual o comportamento adequado, o novo Código também indicou quais posturas seriam repudiadas e punidas. Nesse sentido, disciplinou no artigo 774⁵² aquelas condutas que são consideradas atentatórias à dignidade da justiça, tais como fraudar a execução, dificultar ou embaraçar a penhora e não indicar bens suficientes para garantia do débito.

Essas condutas podem gerar aplicação de multa de até 20% sobre o valor da dívida, o que demonstra o ímpeto do legislador de imbuir nas partes o dever de cooperação.

A cooperação articulada no CPC/2015 pretende impulsionar as ações, principalmente as de execução, para as soluções mais céleres e satisfatórias, sendo importante destacar ainda alguns requisitos diretamente ligados ao procedimento executório que certamente

⁵² “Art. 774. Considera-se atentatória à dignidade da justiça a conduta comissiva ou omissiva do executado que: I - fraudar a execução; II - se opõe maliciosamente à execução, empregando ardis e meios artificiosos; III - dificulta ou embaraça a realização da penhora; IV - resiste injustificadamente às ordens judiciais; V - intimado, não indica ao juiz quais são e onde estão os bens sujeitos à penhora e os respectivos valores, nem exhibe prova de sua propriedade e, se for o caso, certidão negativa de ônus.”

corroborariam com a maior efetividade das tutelas executivas almejadas.⁵³

Fica claro, portanto, que o Código, não só prescreveu determinadas condutas, como também prescreveu condutas que não devem ser evitadas, com imposição de graves multas às partes que agirem em desrespeito aos valores ali insculpidos.

Essa ideia de cooperação, constantemente presente no CPC/15, tem como finalidade específica impulsionar as ações para soluções mais justas, céleres e efetivas que são compatíveis com as soluções buscadas pela Lei de Execuções Fiscais. Como vimos acima, a Lei de Execuções Fiscais foi desmembrada das execuções regulamentadas pelo Código de Processo Civil para ganhar mais agilidade e eficiência na arrecadação dos tributos não pagos.

A disposição do parágrafo 2º do artigo 835 trouxe, em nossa opinião, alternativa que concilia os interesses das partes envolvidas na relação jurídica e que pode ser vir a ser menos onerosa ao sujeito passivo, mas que, de igual forma, assegura o efetivo cumprimento da obrigação tributária, caso, ao final do contencioso tributário, a Fazenda Pública se mostre vencedora em sua tese.

A Fiança Bancária e o Seguro-Garantia, em caso de inadimplemento da obrigação, podem ser executados a qualquer momento e virar caixa do sujeito ativo assim como o depósito também seria.

5.4 Da necessária ampliação do conceito de suspensão da exigibilidade

Em seu artigo, “Garantia, penhora e suspensão da exigibilidade do crédito tributário”⁵⁴, um dos principais pontos destacados por Iris Vania Santos Rosa, reside

⁵³ ROSA, Iris Vânia Santos. *Garantia, Penhora e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. In. CONRADO, Paulo César, *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, 229.

⁵⁴ *Idem*.

no fato de a suspensão do feito executivo não implicar, automaticamente, na suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Dessa forma, tem-se a seguinte situação prática: a execução fiscal se torna garantida por qualquer um dos meios previstos no artigo 9º da Lei de Execução Fiscal, para fins de oposição de embargos à execução. No entanto, essa providência não tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário apenas nos casos de depósito, em virtude de interpretação que aparenta ser equivocada, em virtude de leitura isolada do artigo 151 do Código Tributário Nacional:

Em todos os casos de penhora na Execução Fiscal, o executado faz jus à certidão positiva de tributos com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do CTN, porém, nos dias de hoje, a grande dificuldade que paira sobre os contribuintes está voltada especialmente aos dispositivos não contidos nas hipóteses enumeradas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.⁵⁵

Como demonstrado na seção três desta pesquisa, a jurisprudência do STJ foi construída em função do artigo 151 do Código Tributário Nacional, tanto que acabou culminando com a edição da Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça. A Súmula determinou que apenas o depósito do montante integral constitui-se de causa para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com impedimento do avanço de quaisquer atos constitutivos.

Um dos principais temas tratados que sedimentou esse entendimento foi a discussão sobre a necessidade do depósito do montante integral para fins de ajuizamento de Ação Anulatória, nos exatos termos do artigo 38 da Lei de Execução Fiscal, que foi objeto do julgamento realizado sob a sistemática dos Recursos Repetitivos REsp 962838/BA.

A Ação Anulatória, segundo Julio M. de Oliveira, consiste em:

(...) meio de provocação do poder judiciário, a ser proposto pelos interessados contribuintes ou terceiros em face da Fazenda Pública ou de entidades parafiscais, com vistas a desconstituir o lançamento ou os créditos constituídos nos termos do art. 150 do CTN, sejam

⁵⁵ *Ibidem*, p. 229.

decorrentes de obrigação tributária ou de descumprimento de deveres instrumentais tributários ou provenientes de penalidades advindas de normas sancionatórias tributárias ou, ainda, na hipótese de decisão administrativa denegatória de restituição nos termos do art. 169 do CTN. O provimento dessa ação possui, pois, conteúdo negativo meramente constitutivo, na hipótese especial do art. 169 do CTN.⁵⁶

O mesmo autor ainda esclareceu que a Ação Anulatória inova no mundo jurídico para afastar a presunção relativa do crédito tributário e tem como pressuposto a ocorrência do fato jurídico tributário ou do fato jurídico do não pagamento.

Referida medida tem sua previsão no artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais:

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de Mandado de Segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único: A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

O dispositivo fomentou debates acerca da necessidade de depósito do montante integral, isto é, do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora, além dos encargos legais, para fins de discussão do crédito tributário.

A partir da leitura da norma, percebe-se que o depósito teria sido estabelecido como verdadeira condição da ação ou pressuposto de procedibilidade. Contudo, após vários debates, a jurisprudência afastou a necessidade do depósito, mas o vinculou para fins de suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 151, II, do CTN, nos exatos termos da tese firmada no REsp 962838/BA:

O depósito prévio previsto no art. 38, da LEF, não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, mas mera faculdade do autor,

⁵⁶ OLIVEIRA, Júlio M. de. *Ação Anulatória de Débito Fiscal*. In CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário Analítico*, Volume 1. Editora Noeses, São Paulo: 2015, p. 103.

para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, inibindo, dessa forma, o ajuizamento da ação executiva fiscal.

Assim, não há dúvidas de que o depósito integral não é condição para propositura da Ação Anulatória. Contudo, caso seja interesse do contribuinte suspender a exigibilidade do tributo em questão para evitar, por exemplo, o ajuizamento da execução fiscal, o cumprimento do artigo 38 da Lei de Execuções Fiscais, segundo jurisprudência atual, apresenta-se como medida de rigor.

Importante consignar, também que, além do fato de em muitos casos ser economicamente inviável o depósito do montante integral, ao final, poderá sofrer conversão automática em renda desses valores ou ter esses valores transferidos para o feito executivo.

Parece-nos, assim, que o objetivo principal do REsp 962838 consistia em analisar a condição de procedibilidade da Ação Anulatória e que o tema suspensão da exigibilidade do crédito tributário foi apenas tratado incidentalmente e merecia ter sido analisado com mais profundidade e com o rigor que o tema requer.

5.4.1 Da compatibilidade do artigo 835 do CPC 2015 com a LEF e seus efeitos

O artigo 835, do Código de Processo Civil de 2015, trouxe nova ordem de preferência e substituição da penhora:

Com relação à ordem de preferência legal, o art. 835 do novo Código procedeu às seguintes inovações: (i) os títulos da dívida pública da União, dos Estados e do Distrito Federal com cotação em mercado que ocupavam o novo lugar na ordem de preferência legal no Código revogado foram alçados ao segundo lugar; (ii) inclusão dos semoventes na ordem de preferência legal, em sétimo lugar, entre os bens móveis em geral e os navios e aeronaves; e (iii) inserção, na décima segunda e penúltima posição, dos direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia.⁵⁷

⁵⁷ THEODORO, Humberto Junior. OLIVEIRA, Fernanda Alvim Ribeiro de. REZENDE, Ester Camila Gomes Norato. (Coord.) *Primeiras Lições sobre o novo direito processual civil brasileiro- de acordo com*

No entanto, o principal ponto de destaque consiste na equiparação do depósito ao Seguro Garantia e à Fiança Bancária, prevista no §2º do dispositivo:

§ 2º 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.

Esse parágrafo, como lembra Iris Vânia, cuida-se de indicação legislativa que abre possível precedente à flexibilização das hipóteses de suspensão da exigibilidade, especificamente quanto ao inciso II do artigo 151 do CTN.⁵⁸:

Com a equiparação do depósito ao seguro garantia judicial e às fianças bancárias há de se promover uma releitura da extensão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.⁵⁹

Essa equiparação legislativa confere ao Seguro Garantia e às Fianças Bancárias, desde que acrescidas de trinta por cento, o mesmo status que o depósito do montante integral e está perfeitamente alinhada com o disposto no artigo 15, inciso I, da Lei de Execuções Fiscais.⁶⁰

Essa equiparação, prevista no inciso I do artigo 15 da Lei de Execuções Fiscais, reforçada pelo parágrafo 2º do artigo 835 do Código de Processo Civil de 2015, impõe releitura do artigo 151, II, do Código Tributário Nacional, até mesmo porque, em caso de inadimplemento por parte do sujeito passivo da relação jurídica na ação de execução, a seguradora ou a instituição financeira estará obrigada ao depósito do valor em cobrança.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em decisão proferida em 13.12.2015 fez essa ponderação:

ADMINISTRATIVO- AGRAVO DE INSTRUMENTO-SEGURO-GARANTIA-SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO.

o novo Código de Processo Civil, Lei 13.105, de 16 de março de 2015. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

⁵⁸ROSA, Iris Vânia Santos. *Garantia, Penhora e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. In. CONRADO, Paulo César, *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 229.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 230.

⁶⁰ “Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia; e (...)”.

3. À vista de tais disposições, e considerando a existência de disposição prevendo, expressamente, que a empresa seguradora depositará o valor integral da garantia, na hipótese de não renovação do contrato ou prestação de outra garantia idônea, é de se reconhecer que a garantia oferecida é suficiente para assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito, na linha da ressalva feita na decisão ora reconsiderada.
4. Com efeito, embora o contrato original tenha validade limitada, se não for renovada ou apresentada outra garantia (cuja aceitação dependerá, evidentemente, do devido exame), a empresa seguradora ficará obrigada a efetuar o depósito do valor segurado, afastando o risco de o crédito ficar desprovido de garantia”.⁶¹

Concorda-se com as conclusões aventadas na decisão, na medida em que, uma vez garantida a execução, por um meio idôneo (previsto taxativamente na Lei de Execuções Fiscais), após sua aceitação, esta deveria também conferir os mesmos efeitos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que o depósito do montante integral.

A discussão em torno da aplicabilidade do disposto no parágrafo 2º do artigo 835 do CPC/15 às execuções fiscais, não é, de fato, em relação à compatibilidade dos dispositivos, pois, como já vimos, a própria LEF faz previsão à equiparação dos instrumentos.

O cerne do questionamento está na leitura taxativa do artigo 151 do CTN e da barreira criada pelo Superior Tribunal de Justiça quando da edição da Súmula 112, que dispôs que apenas o depósito do montante integral seria condição de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A manutenção desse entendimento seria nítida afronta à legislação especial, criando exigência que, atualmente, não encontra qualquer base legal – salvo o fato de que o artigo 151 do CTN não trouxe taxativamente outras modalidades de garantia.

Contudo, Iris Vânia asseverou que o Seguro Garantia e a Fiança Bancária são “mera expressão do dinheiro⁶²”, uma vez que podem ser convertidos em renda a

⁶¹ AG 5033690-58.2015.404.0000, 4ª Turma, Relatora Desembargadora Vivian Pantaleão Caminha.

⁶² ROSA, Iris Vânia Santos. *Garantia, Penhora e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. In. CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p. 241.

qualquer momento em caso de inadimplemento e/ou de vencimento sem oferecimento de outra garantia idônea.

Não há que se alegar, também, que essas garantias não teriam o mesmo efeito que o dinheiro, uma vez que são corrigidas mensalmente pelos mesmos índices adotados pelo sujeito ativo da relação jurídica para cobrança do crédito.

E, mais do que isso: se após a edição da Lei Complementar 104 apenas se reforçou que é possível obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário sem a apresentação de qualquer garantia, faz sentido a manutenção de um entendimento consolidado antes de ter sido criada essa possibilidade, mesmo tendo a legislação especial e o diploma processual civil positivado a equiparação das garantias ao depósito do montante integral?

Parece-nos que o artigo 835 do Código de Processo Civil de 2015 demonstra forte indicação do legislador de que as hipóteses do artigo 151 do Código Tributário Nacional devem ser flexibilizadas, especificamente em relação ao depósito do montante integral.

Nesse momento, a pergunta que surge ao leitor deve ser a mesma que conduziu à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de que a interpretação das regras que dispõem sobre suspensão da exigibilidade deve ser realizada de modo restritivo, nos exatos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Para aclarar esse ponto, será abordada a premissa de Paulo de Barros Carvalho, de que o direito positivado constitui-se de corpo de linguagem, de cunho essencialmente prescritivo e organizado, com o escopo de disciplinar o comportamento humano no ambiente social, sendo, assim, um complexo de proposições normativas reguladoras de condutas⁶³.

Em se tratando de norma positivada, em razão de sua natureza, pressupõe interpretação, como atividade intelectual que tem como objetivo construir conteúdo, sentido e alcance das preposições jurídicas e o método literal seria um dos métodos de produção de sentido.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 131.

Nesse método de interpretação, por conseguinte, há prevalência da investigação sintática, onde os critérios ficam quase que constrictos ao “arranjo dos signos jurídicos”⁶⁴:

Na análise literal prepondera a investigação sintática, ficando impedido o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos. Certificamo-nos, com ela, se as palavras da oração prescritiva da lei estão bem colocadas, cumprindo os substantivos, adjetivos, verbos, advérbios e conectivos suas específicas funções na composição frásica, segundo os cânones da gramática da língua portuguesa. Só a arrumação dos signos tem a virtude de formar aquilo que se conhece por validade sintática, nada mais.⁶⁵

Contudo, essa simples análise dos signos, quando analisada sob a ótica jurídica, é insuficiente para desvendar a profundidade dos normativos, como ocorreria no caso de interpretação literal do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Considerar apenas o depósito do montante integral como a única garantia capaz de suspender a exigibilidade do crédito tributário, equivale a negar a significação contextual do instituto:

O conteúdo semântico dos vocábulos, tomando-se somente a significação de base, é insuficiente para a compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma acepção mais adequada ao pensamento que nele se exprime.⁶⁶

O parágrafo 2º do artigo 835 do Código de Processo Civil atribuiu o mesmo status do depósito do montante integral ao Seguro Garantia e à Fiança Bancária, desde que estes estejam acrescidos de 30% além do valor do crédito tributário. Com isso, fica clara a intenção do legislador de flexibilizar o entendimento sobre as causas suspensivas da exigibilidade previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

⁶⁴ Ibidem, p. 133.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 139.

⁶⁶ Ibidem, p. 130.

O depósito do montante integral, assim, “deve ser interpretado com o sentido de designar uma garantia apta ao adimplemento do crédito tributário e, para tal desiderato, existem outras formas previstas pelo ordenamento jurídico”⁶⁷

Se não aplicável para todas as formas, ao menos deveria sê-lo para a Fiança Bancária e ao Seguro Garantia, uma vez que a própria Lei de Execuções Fiscais, no artigo 15, inciso I, conferiu o mesmo status às duas modalidades de garantia ao depósito do montante integral.

⁶⁷ ROSA, Iris Vânia Santos. *Garantia, Penhora e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. In. CONRADO, Paulo César, *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016, p 240.

6. CONCLUSÃO

Já é hora de rever a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, calcada na indevida taxatividade do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Ao longo da pesquisa, verificou-se que a construção da jurisprudência da Corte ocorreu com base na premissa de que a Súmula 112 preconiza que somente o depósito, integral e em dinheiro, suspenderia a exigibilidade do crédito tributário.

Referida súmula, por sua vez, é oriunda do entendimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário somente ocorre mediante o depósito do montante integral devido, conforme o disposto no artigo 151, inciso II do CTN, em que não consta a possibilidade de suspensão por meio de Fiança Bancária.

Alega-se, ainda, suposta relação de inferioridade das outras modalidades de garantias, que, por sua vez, seriam menos ilíquidas que o dinheiro e, por isso, não seriam equivalentes a esta modalidade.

Contudo, os julgados analisados, vinculativos sobre o tema, não examinaram integralmente as seguintes repercussões normativas da situação jurídica:

1. Se a Lei de Execuções Fiscais, previu, em seu artigo 15, §1º que, em qualquer fase do processo, será facultado ao executado a substituição do dinheiro pela Fiança Bancária e pelo Seguro Garantia, não estariam, ao menos essas duas hipóteses, equiparadas ao depósito do montante integral?
2. Não seriam a Fiança Bancária e o Seguro Garantia uma expressão do dinheiro, uma vez que podem ser convertidos em renda a qualquer momento em moeda, estando sujeitos às mesmas atualizações que o crédito tributário em discussão?
3. Se o artigo 151 do Código Tributário Nacional é taxativo, por que temos outras duas hipóteses de suspensão de exigibilidade em artigos distintos do mesmo diploma legal?

Com o advento do Código de Processo Civil, especialmente com a novidade introduzida pelo artigo 835, §2º, que equiparou ao dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia, desde que acrescidos de 30% para fins de substituição da penhora,

entendemos que surgiu nova possibilidade de questionamento, especialmente para fins de suscitação da dúvida sobre a suposta taxatividade do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, conclui-se que a melhor interpretação para a suposta taxatividade das causas suspensivas da exigibilidade consiste em determinar que qualquer garantia, apta a um futuro e talvez necessário adimplemento da obrigação tributária, deveria ser suficiente para produzir os mesmos efeitos que o depósito do montante integral, desde que possuam liquidez equivalente a essa modalidade.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. *Lei n. 13.105*, de 16 de março de 2015.-Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Lei n. 13.043*, de 13 de novembro de 2014. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L13043.htm. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Lei n. 6.830*, de 22 de setembro de 1980.- Lei de Execuções Fiscais Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Lei n. 5.172*, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Circular Susep n. 477*, de 30 de setembro de 2013. Disponível em <http://www2.susep.gov.br/bibliotecaweb/docOriginal.aspx?tipo=1&codigo=31460>. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Portaria PGFN nº 1378*, de 16 de outubro de 2009. Disponível em http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/todos-os-servicos/portarias/portaria_1378_2009..pdf. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Portaria PGFN nº 644*, de 01 de abril de 2009. Disponível em http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/todos-os-servicos/portarias/Portaria_PGFN_644_2009.pdf. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Portaria PGFN nº 164*, de 27 de fevereiro de 2014. Disponível em <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria-pgfn-164-2014.htm>. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. *Parecer PGFN nº 618/2016*. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em: 30 dez. 2017.

CAIS. Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos TributaisTribunais, 6ª edição. São Paulo: 2009.

CAMPOS, Djalma. *Direito Processual Tributário*. Editora Atlas S.A. 7ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional- Teoria do Estado e da Constituição Direito Constitucional Positivo*. 14ª ed., rev. atual. e ampl., Belo Horizonte: Del Rey, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário. Teoria e Prática*. 6ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 6ª edição. São Paulo: 2005.

CASTRO, Alexandre Barros. *Teoria e Prática do Direito Processual Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2ª edição. São Paulo: 2002.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário Analítico*., Dialética. São Paulo: Dialética, 2002.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. *Relatório das decisões proferidas de janeiro a dezembro de 2017*., Brasília: 2017.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. Editora Saraiva, 5º Edição. São Paulo: Saraiva, 2015

DARCIE. Jonathan Doering. *Diálogo das fontes e o direito tributário*. Disponível em: <http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/article/viewFile/2619/1844>,. Acesso em: 19 jan. 2018. 19 de janeiro de 2018.

FABRETTI, Laúdio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 8ª edição. Editora Atlas, 8ª edição Revista e Atualizada com a LC nº 118/05. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael. (, cCoordenação.) *Processo Tributário*. FGV Direto Rio Editora IDE, vVolume 2. Rio de Janeiro: Editora IDE, 2017.

FREITAS. Vladimir Passos (Org). *Código Tributário Nacional Comentado*. 3º edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 3º edição. São Paulo: 2005.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. *A Suspensão da “Exigibilidade” nas Ações Preventivas*. in In CONRADO, Paulo Cesar (coordenadorcoord.). *Processo Tributário Analítico*, Volume II. Editora Noeses. São Paulo: 2013.

KFOURI, Anir Anis Jr. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva. São Paulo:, 2010.

LOPES. Ana Teresa Lima Rosa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores empresas abertas do país*.- Dissertação (mestrado)- Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, – FGV Direito SP. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional- Artigos 139 a 2018*, . Volume III. Jurídico Atlas. São Paulo: Atlas, 2005.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro. Administrativo e Judicial*. 9ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira. *Processo Tributário. Administrativo e Judicial*. Curitiba: Editora Juruá, 2007.

MOURA, Lenice Silveira Moreira de. *Exceção de Pré-Executividade em Matéria Tributária*. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

NEF. *Percepção da transparência da legalidade concreta fiscal dos Municípios da copa*. São Paulo, 2013. Disponível em: http://direitosp.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/arquivos/anexos/transparencia_do_disposito_federal_e_dos_municipios_da_copa_versao_2013.pdf. Acesso em: 17 nov. 2017.

OLIVEIRA, Júlio M. de. *Ação Anulatória de Débito Fiscal*, . in In CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário Analítico*, . Volume 1. Editora Noeses, São Paulo: Editora Noeses, 2015.

PACHECO. José da Silva. *Comentários à Lei de Execuções Fiscais*. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário- Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário. Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

RIBEIRO, Diego Diniz. *Precedentes em Matéria Tributária e o Novo CPC*, In CONRADO. Paulo Cesar (Org). *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas do Processo Judicial Tributário*. v. II. São Paulo: Dialética, 1998.

ROSA, Iris Vânia Santos. *Garantia, Penhora e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. In. CONRADO, Paulo César, *Processo Tributário Analítico*. Volume III. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

SILVA. Volney Zamenhof de Oliveira. *Código Tributária Nacional Comentado, Anotado e Atualizado*. Campinas: CS Edições Ltda., 2004.

THEODORO, Humberto Junior. OLIVEIRA, Fernanda Alvim Ribeiro de. REZENDE, Ester Camila Gomes Norato. (Coord.). *Primeiras Lições sobre o novo direito processual civil brasileiro- de acordo com o novo Código de Processo Civil, Lei 13.105, de 16 de março de 2015*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

VERGUEIRO. Camila Campos. *Obrigação Tributária- O processo de positivação e as causas suspensivas da exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.