

Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário

Guilherme de Almeida Henriques
Marciano Seabra de Godoi
Rafhael Frattari Bonito
Valter de Souza Lobato
[Coords.]



Copyright © 2016, D'Plácido Editora.
Copyright © 2016, Os Organizadores.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa
Letícia Robini

Diagramação
Christiane Morais de Oliveira

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D'Plácido Editora.



Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843 , Savassi
Belo Horizonte - MG
Tel.: 3261 2801
CEP 30140-007

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Rafael Frattari; LOBATO, Valter de Souza; [Coords.].

Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016.

Vários autores

ISBN: 978-85-8425-278-7

1. Direito 2. Direito Tributário I. Título II. Direito

CDU342

CDD341.39

A equiparação entre dinheiro, fiança bancária e seguro garantia judicial para fins de substituição da penhora promovida pelo Novo CPC e seus impactos na execução fiscal

4

Pedro Henrique Neves Antunes

4.1. Introdução

O oferecimento de garantia, pelo devedor, ao crédito tributário constituído pela Administração Pública, é ponto central da relação processual-tributária entre o Estado e o contribuinte. A título de exemplo, além de, em regra, ser imprescindível ao oferecimento de embargos à execução fiscal (art. 16 da lei nº 6.830/80 - LEF), a garantia da exigência tributária pode ensejar a suspensão de sua exigibilidade (v.g. art. 151, II da Lei nº 5.172/66), bem como assegurar a manutenção da regularidade fiscal do contribuinte em débito, enquanto pendente o ajuizamento da execução fiscal¹.

Em decorrência, a necessidade de oferecimento de caução às exigências fiscais é realidade corrente na vida dos contribuintes brasileiros, que, por vezes, têm de redirecionar o capital que deveria ser investido em sua subsistência ou na consecução de sua atividade econômica para fazer frente a exações tributárias cuja legitimidade encontra-se *sub judice*.

Inegavelmente, essas garantias representam um custo para os contribuintes, às vezes em elevadas montas, o que, inclusive, tem levado operadores jurídicos a investigarem eventual responsabilização do

¹ Nesse sentido, a Primeira Seção do STJ, em sede de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC – Tema: 237), consignou que: “O contribuinte pode, 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.” (STJ, REsp 1123669/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

Estado pelos gastos incorridos na manutenção de garantia ao crédito tributário, na hipótese de declaração posterior de sua ilegitimidade pelo Poder Judiciário².

Nesse cenário, buscam os contribuintes oferecer bens e direitos que, constantes do rol da Lei de Execuções Fiscais (art. 9º da Lei nº 6.830/80), são capazes de assegurar o adimplemento de sua obrigação tributária, representando-lhes, porém, menor onerosidade. Buscam, pois, a efetivação prática do princípio da menor gravosidade, previsto tanto no Novo Código de Processo Civil³ (Lei nº 13.105/15), quanto no antigo CPC (art. 620 do CPC/73), donde se extrai que, “[...] 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 [...]”⁴, no qual se inclui, sem sobra de dúvidas, a faculdade atribuída ao executado pelo referido art. 9º da LEF⁵.

Dentre esses bens e direitos, a fiança bancária e o seguro garantia ganham destaque, pois, tendo grande liquidez e confiabilidade, garantem o adimplemento da obrigação do devedor para com o credor, dando efetividade à execução. Não é sem razão que o art. 9º, § 3º da LEF consigna que “*A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.*”.

Alinhado a este dispositivo, o Novo CPC vai além, e expressamente equipara, para fins de substituição da penhora, dinheiro, fiança bancária e seguro garantia judicial, desde que estes dois últimos sejam emitidos “*em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento*” (art. 835, § 2º do NCPC/15).

Considerando que as disposições do Novo Código de Processo Civil se aplicam às execuções fiscais, ainda que de forma subsidiária,

² MACHADO, Marcelo Cardoso de Almeida. Crédito tributário indevido, despesas com regularidade fiscal e responsabilidade civil. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 26 maio 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48244&seo=1>>. Acesso em: 06/02/2016.

³ “*Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.*”.

⁴ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial): Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 793.

⁵ A redação do art. 9º da LEF não deixa qualquer dúvida de que “*o executado poderá*”, em garantia à execução, oferecer qualquer um dos itens referenciados em seus quatro incisos.

por terem esta lei especial (Lei 6.830/80), demonstra-se neste artigo que, a partir de sua entrada em vigor, inexistirá, para fins de garantia à execução fiscal, ordem de preferência entre dinheiro, fiança bancária e apólice de seguro judicial, desde que observados os requisitos legais à sua emissão e o acréscimo de 30% ao valor do débito, sendo um direito subjetivo do executado a possibilidade de escolha entre essas três modalidades.

4.2. A Subsidiariedade do CPC à LEF

Não se pode perder de vista que a execução fiscal não está ontologicamente segregada do processo genérico de execução, regulamentado pelo Livro II do CPC/73 (Lei nº 5.869/73) e, a partir de sua entrada em vigor, pelo Livro II da Parte Especial do NCPC/15 (Lei nº 13.105/15). Por opção legislativa, estabeleceu-se que, *a execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias*, deveria se dar em observância a determinadas especificidades constantes da LEF, o que, todavia, não a descaracteriza como um processo executivo de título extrajudicial⁶.

Inclusive, há juristas como RENATO BECHO⁷, que acreditam que “O legislador federal, ao excepcionar a execução fiscal do regramento codificado, prestou um desserviço à efetividade desse procedimento [...]”, defendendo que, “A revogação da Lei de Execução Fiscal e o processamento de tais feitos pelas regras gerais impostas a todos os credores e seus advogados [seria] a melhor providência para se alcançar a almejada efetividade das execuções fiscais”.

Em assim sendo, apesar do processo execução fiscal ser regido precipuamente pela LEF, inegável o papel subsidiário exercido pelas disposições do CPC, as quais – inclusive por imposição lógica, em vista da organicidade do sistema jurídico – devem ser levadas em conta no procedimento executivo fiscal.

De toda forma, prevenindo-se de questionamentos doutrinários nesse sentido, a LEF, já em seu art. 1º, prevê que o CPC regerá

⁶ Tanto é assim que, da entrada em vigor do CPC/73 até a promulgação da Lei nº 6.830/80, a execução fiscal deveria observar o rito geral para a execução de título executivo extrajudicial previsto no Código de Processo Civil.

⁷ BECHO, Renato Lopes. Execução Fiscal: entre o CPC e a LEF. In SABBAG, Eduardo (Org.) Estudos Tributários. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 436.

subsidiariamente a execução fiscal. Corroborando essa orientação, o NCPC/15 consigna que suas disposições acerca do procedimento de execução fundada em título extrajudicial “[...] *aplicam-se, também, no que couber, aos procedimentos especiais de execução, aos atos executivos realizados no procedimento de cumprimento de sentença, bem como aos efeitos de atos ou fatos processuais a que a lei atribuir força executiva*” (art. 771 do NCPC/15).

Chama-se atenção, nesse ponto, para a clareza da redação do novo CPC ao determinar que, desde que cabíveis, suas disposições acerca do processo de execução deverão ser aplicadas aos processos especiais de execução – dentre os quais se inclui a execução fiscal, como dito acima – não existindo a possibilidade de se afastar suas determinações com base no simplório argumento de eventual silêncio da legislação especial sobre a matéria. Perceba que o NCPC não se limitou a dizer que sua aplicação seria *subsidiária*; foi ainda mais enfático. Determinou, na verdade, que suas disposições se aplicam *também a procedimentos especiais de execução*, em tudo que couber.

Em decorrência, para a não aplicação das normas do NCPC a procedimentos especiais de execução, deverá existir algum elemento que lhes reduzam seu campo de incidência, como a mera não sub-sunção do fato à norma (matéria alheia à legislação processual civil, por exemplo), ou, principalmente, a existência de norma jurídica veiculada por legislação especial conflitante com a norma geral constante do CPC.

Nesse sentido, pode-se dizer que, apesar de o NCPC/15 prever, em seu art. 915, que o prazo para o oferecimento de embargos à execução será de 15 (quinze) dias, a LEF tem norma jurídica expressa no sentido de que os embargos à execução fiscal deverão ser apresentados no prazo de 30 (trinta) dias, conforme constante de seu art. 16. Em decorrência, na hipótese de oposição do devedor à execução fiscal por meio do oferecimento de embargos, simplesmente não há que se falar na observância da regra geral prevista no CPC, em detrimento da LEF.

Nesse caso, simplesmente não há qualquer controvérsia, justamente porque, a regra geral, ainda que posterior, não afasta norma especial, devendo esta prevalecer⁸.

⁸ James Marins, citando Maria Helena Diniz, elucida que, “*A contradição entre critérios caracteriza a existência de antinomia de segundo grau. Para essa hipótese, leciona Maria*

Situação diversa, todavia, ocorre tanto na inovação legislativa que porventura sofra a lei geral, inaugurando tratamento jurídico a determinada matéria (p.ex. a previsão do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no NCPC/15), ou, ainda, quando, originariamente, lei geral dispõe sobre matéria afeta a legislação especial coexistente (o que ocorre, por exemplo, com a Lei nº 8.038/90, que regula as causas em curso no STJ e STF, bem como a Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/09) e a própria LEF).

Nesses casos, o Código de Processo Civil será norma geral, devendo, além de cumprir “*o papel de fonte de preenchimento de todas as lacunas dos outros diplomas processuais*”⁹, ser aplicado subsidiária e supletivamente aos demais procedimentos regulados em outras leis, a teor do que prevê o próprio Código (p.ex., art. 15¹⁰ e 1.046, § 2º do NCPC/15¹¹).

Em decorrência, nesses casos precisa ser feita a análise de cabimento das determinações do CPC à situação concretamente considerada, partindo-se do pressuposto (decorrente da própria lei, como visto acima) que todas elas seriam, em princípio, aplicáveis. Somente não poderiam ser aplicadas disposições que, em razão de características objetivamente consideradas, tornaram-se incabíveis, tal como ocorreria na hipótese de contrariedade mandamental entre determinações normativas constantes de legislação especial e legislação geral (p.ex., a divergência acerca do prazo de embargos à execução).

Especificamente em relação à aplicação subsidiária do CPC à LEF, corrobora o entendimento ora exposto, a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Ao apreciar o AgRg em REsp nº 1.453.745/MG¹², ainda à luz do Código Buzaid, ressaltou a Min.

*Helena Diniz: “em caso da antinomia entre o critério de especialidade e o cronológico, valeria o metacritério *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, segundo o qual a regra de especialidade prevaleceria sobre a cronológica.”* (MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial): Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 863).

⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Volume 1. 56. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 98.

¹⁰ “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

¹¹ “Art. 1.046 [...] § 2º Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código.”

¹² STJ, AgRg no REsp 1453745/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA

REGINA HELENA COSTA que, “[...] *compatibilizando-se o sistema especial regulado pela Lei n. 6.830/1980, e o mais recente sistema estampado no estatuto processual civil, constata-se uma relação de complementariedade entre ambos, e não especialidade excludente*”.

De fato, esse é o entendimento que parece ter prevalecido na Primeira Seção do STJ. Ao analisar o efeito suspensivo automático dos embargos à execução fiscal, decidiu a Primeira Seção, à unanimidade e sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC), pela aplicabilidade do art. 739-A, § 1º do CPC/73 (incluído pela Lei nº 11.382/06) às execuções fiscais, ressaltando que seriam princípios que orientaram a edição da LEF, tanto “*a preservação do texto do CPC/73*”, quanto a “*aplicação subsidiária do texto do CPC referente aos embargos*”¹³.

Em sua fundamentação, a decisão supracitada, inclusive, traz importantes trechos da Exposição de Motivos da LEF (Mensagem n.º 87, de 23 de junho de 1980), que vêm corroborar a linha argumentativa ora apresentada. Dentre eles, chama-se atenção para a elucidativa passagem, que deixa em evidência que o legislador assumidamente adotou a obrigatoriedade de observância das disposições gerais do CPC acerca das execuções no rito regulamentado pela LEF, observe:

“[...] 12. *É oportuno relatar que a orientação adotada no anteprojeto resultou do confronto e da análise das três alternativas que se depararam ao Grupo de Trabalho, com tarefa preliminar e decisiva para a definição que melhor se ajustasse aos objetivos visados: 1º) elaboração de um texto paralelo e, no que coubesse, repetitivo do Código de Processo Civil, regulando completamente a execução fiscal, a exemplo do Decreto-lei n.º 960, de 17 de dezembro de 1938, e demais leis pertinentes, cujas normas de natureza adjetiva se acham revogadas pelo estatuto processual de 1973; 2º) anteprojeto de alterações direta e parcial do próprio texto desse Código, para nele incorporar as normas tradicionais de garantias e privilégios da Fazenda Pública em Juízo, bem como aquelas que ensejassem a maior dinamização da cobrança da Dívida Ativa; e 3º) adoção de anteprojeto de lei autônoma, contendo, apenas **normas especiais sobre a cobrança da Dívida Ativa, que, no mais, teria o suporte processual das regras do Código.***”

TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 17/04/2015.

¹³ STJ, REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013.

[...]

14. A terceira alternativa mereceu preferência, porque, a par de não revogar as linhas gerais e a filosofia do Código, disciplina a matéria no essencial, para assegurar não só os privilégios e garantias da Fazenda Pública em Juízo, como também a agilização e racionalização da cobrança da Dívida Ativa.” (grifos originais)

Em síntese, o legislador expressamente relegou ao Código de Processo Civil as bases e fundamentos do regramento processual da execução fiscal, o que, em conjunto com art. 1º da LEF e art. 771 do NCPC/15 (que atribuem caráter subsidiário às suas normas), bem como com a reiterada jurisprudência do STJ, faz com que todas as determinações do NCPC, desde que não contrarie disposição expressa da LEF, sejam, em princípio, plenamente aplicáveis ao rito executivo fiscal.

4.3. A Equiparação Entre Dinheiro, Fiança Bancária e Seguro Garantia pelo NCPC/15

O NCPC/15, além de reproduzir a antiga regra prevista no art. 656, § 2º do CPC/73, possibilitando a substituição da penhora “*por fiança bancária ou por seguro garantia judicial, em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento*” (art. 848, parágrafo único, do NCPC/15), foi além e promoveu expressa equiparação dos três institutos.

Determina o NCPC/15 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.*” (art. 835, § 2º do NCPC/15).

Com isso, em alternativa à penhora já efetivada ou ainda a ser promovida, nos termos do art. 831 e seguintes do NCPC/15 e art. 10º e 11º da LEF, podem servir de garantia à execução, nos termos do art. 848, parágrafo único, do NCPC/15 e art. 9º, § 3º da LEF: **(a)** o dinheiro; **(b)** a fiança bancária; ou **(c)** a apólice de seguro.

Ao se interpretar devidamente a regra do art. 835, § 2º do CPC, à luz das demais normas sobre a execução e penhora, chega-se a duas conclusões:

(a) na hipótese da carta de fiança ou da apólice de seguro garantir qualquer valor inferior ao do montante executado acrescido em 30% (trinta por cento), o dinheiro terá prioridade entre as três modalidades de caução, para fins de substituição da penhora;

(b) sendo a carta de fiança ou a apólice de seguro, contudo, suficiente à garantia do valor do débito executado acrescido em 30% (trinta por cento), inexistirá hierarquia ou preferência entre essas três formas de garantia, ante a expressa equiparação legal, constante do art. 835, § 2º do NCPC/15.

Essa determinação é plenamente aplicável à execução fiscal, pois, dispondo acerca do procedimento geral de execução – sendo aquela modalidade desta, como já exposto acima –, não encontra qualquer determinação em sentido contrário na LEF, inexistindo, portanto, qualquer norma jurídica apta a limitar seu campo de incidência no processo executivo fiscal.

Na verdade, as disposições da LEF acabam por corroborar a *mens legis* da novel legislação, na medida em que, apesar de nunca os ter equiparado expressamente, atribui semelhantes efeitos ao dinheiro, fiança bancária e apólice de seguro, como se depreende do supracitado art. 9º, § 3º da LEF (que estende os mesmos efeitos da penhora à garantia feita por dinheiro, fiança ou apólice), bem como da possibilidade do executado de requerer “*a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia*” (art. 15, I da LEF).

Em decorrência, ainda que, em observância à preferência legal constante do art. 11 da LEF ou do art. 835 do NCPC/15, seja efetivada a penhora de dinheiro (em espécie ou depositado em instituições financeiras, tanto faz), será direito exercível do executado (ou terceiro responsável), o oferecimento de fiança bancária ou apólice de seguro para fins de substituição do bem penhorado em execução fiscal, devendo este ser desgravado em seguida. Os únicos requisitos para tanto são que: (a) as garantias sejam emitidas no valor do débito executado acrescido em 30% (trinta por cento); e (b) sejam obedecidas as exigências legais¹⁴ à sua emissão, assegurando, com isso, o adimplemento da obrigação do devedor.

¹⁴ Frise-se que, decretos, resoluções, portarias, que prevejam exigências de difícil observância para a aceitação de fianças bancárias e seguros garantias, que não contribuam em nada para aumentar a segurança do credor acerca da garantia do adimplemento da obrigação, não poderão ser convalidadas pelo Judiciário, sob pena de se subverter o mandamento legal, que concedeu ao executado a

Ao discorrer sobre o tema, PAULO CESAR CONRADO¹⁵ acredita ser “[...] possível entender, na perspectiva do novo Código, que penhora de dinheiro “equivale” a garantia expressada sob a forma de fiança ou de seguro garantia, “equivalência” essa que fariam plenamente fungíveis esses instrumentos, independentemente da anuência do credor, mas sempre se observado o plus ali, no tal dispositivo, prescrito (trinta por cento)”.

Há ainda que se dizer que, o STJ, ao longo dos últimos anos, tinha jurisprudência pacífica acerca da impossibilidade do oferecimento de apólice de seguro em garantia às execuções fiscais, com fundamento no princípio da especialidade. Isso porque, considerando que a LEF trazia expressamente as garantias que poderiam ser oferecidas ao juízo, inexistia “previsão do instituto entre as modalidades previstas no art. 9º da Lei 6.830/1980”¹⁶. Essa situação finalmente mudou após as modificações promovidas pela Lei nº 13.043/14, que incluiu expressamente a apólice de seguro como modalidade de garantia apta a ser utilizada pelo devedor em execuções fiscais (o que, inclusive, levou à superação da antiga orientação jurisprudencial daquela Corte).

Adianta-se, contudo, que esse fundamento não pode, de maneira alguma, servir de óbice à equiparação promovida pelo NCPC entre dinheiro, fiança e apólice, justamente por se tratar de norma jurídica nova que não encontra previsão em sentido contrário ou excludente no texto da LEF. Como já ressaltado acima, essa nova determinação, inclusive, corrobora a lógica das disposições constantes da lei especial fiscal, não sendo o princípio da especificidade observável nessa hipótese, em vista do silêncio da legislação nesse ponto, a atrair as disposições do Código de Processo Civil.

Em conclusão, a partir da entrada em vigor do NCPC, não terão prevalência entre eles, para fins de substituição da penhora em execução fiscal, o dinheiro, a fiança bancária e o seguro garantia (observado o acréscimo de 30%), sendo faculdade do contribuinte a escolha da garantia a ser oferecida em juízo.

possibilidade de optar por mais uma modalidade de caução, exigindo-lhe somente que a garantia abarque o valor do débito exigido, acrescido em 30% (trinta por cento).

¹⁵ CONRADO, Paulo César. *Execução Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 204.

¹⁶ STJ, AgRg no REsp 1423411/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2014, DJe 11/06/2014.

4.4. Exceções à Necessidade do Acréscimo de 30% ao Valor do Débito Executado

Em complementação a todo o exposto, é preciso que fique consignado que não será em toda e qualquer ocasião que a fiança bancária ou a apólice de seguro terá que ser emitida em valor 30% (trinta por cento) maior do que o crédito tributário a ser garantido, para que possa fazer frente à execução. O incremento somente será necessário nas hipóteses em que a fiança ou o seguro precisem ser equiparados ao dinheiro (por exemplo, quando se pretenda substituir a penhora de dinheiro por alguma das duas garantias, como já aventado acima).

Lado outro, se no prazo de 05 (cinco) dias do art. 8º da LEF, o executado se adiantar à penhora e oferecer ao juízo fiança bancária ou apólice de seguro em garantia ao débito, não há que se falar no acréscimo de 30% previsto nos art. 835, § 2º e art. 848, parágrafo único, do NCPC (ou art. 656, § 2º do CPC/73). Isso, pois, *a uma*, não se está diante de *substituição da penhora*, como expressamente previsto nos referidos dispositivos; e, *a duas*, a LEF não traz essa exigência em momento algum, não sendo legítimo exigi-la sem amparo legal.

Sobre o tema, já disse o STJ que, “*O art. 656, § 2º, do CPC está vinculado ao caput desse dispositivo, que trata da hipótese de substituição da penhora, e não do seu oferecimento inicial. Portanto, a exigência ali prevista é de que a fiança bancária ou o seguro garantia judicial oferecido em substituição à penhora original seja reforçado em 30% (trinta por cento), e não que o oferecimento inicial desses instrumentos à penhora seja onerado.*”¹⁷.

Além disso, é importante considerar que o acréscimo de 30% (trinta por cento) ao valor do débito executado, se justifica pela necessidade de que o débito seja garantido em sua integralidade, evitando, que “[...] *o transcurso do tempo torne insuficiente a garantia prestada por meio de fiança bancária*”¹⁸. No passado, não se costumava incluir no contrato de fiança ou na apólice de seguro a previsão de correção monetária do valor garantido, o que impunha a necessidade de se acrescer ao valor do débito um percentual que pudesse fazer frente à desvalorização da moeda ao longo do tempo.

¹⁷ STJ, AgRg na MC 23.527/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 18/08/2015, DJe 26/08/2015.

¹⁸ STJ, REsp 1556461/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/11/2015, DJe 03/02/2016.

Entretanto, em se tratando de débitos tributários, a previsão constante na fiança ou na apólice de seguro no sentido de que o valor afiançado/assegurado será corrigido pelos mesmos índices aplicáveis ao crédito tributário, é plenamente capaz de satisfazer a integralidade da obrigação no momento de sua quitação. Afinal, o valor caucionado será atualizado no mesmo percentual do débito, existindo compatibilidade quantitativa entre ambos.

Não por outra razão, atualmente, tanto a Portaria PGFN n° 644/09, quanto a Portaria PGFN n° 164/14, que dispõem, sobre a aceitação de carta de fiança bancária e de apólice de seguro, respectivamente, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dispensam o acréscimo de 30% constante das disposições do CPC, evidenciando, portanto, ser prescindível, em regra, o incremento das garantias no bojo da execução fiscal, em consonância com as razões acima trazidas.

Além disso, por imposição lógica, também não há que se falar na necessidade de acréscimo de 30% ao valor da fiança ou do seguro garantia na hipótese de serem oferecidos em substituição à penhora realizada sobre bens de menor liquidez, tais como móveis, semoventes, pedras e metais preciosos, navios, aeronaves, etc.

Ora, como visto acima, justamente por serem garantias com alto grau de liquidez e segurança, a fiança e o seguro andam lado a lado com o dinheiro, sendo plenamente capazes de assegurar a satisfação do credor. Entretanto, justamente em razão da menor liquidez da fiança e da apólice em relação ao dinheiro, exige-se, para a equiparação dos três institutos, que aquelas sejam emitidas em percentual 30% (trinta por cento) a maior, como meio de “compensação” pela perda de liquidez.

Em decorrência, impor um ônus ao exequente que queira aumentar as garantias do credor, seria medida irracional, contrariando a lógica e o objetivo do processo de execução. Nesse sentido afirma PAULO CESAR CONRADO¹⁹ que, “[...] se a penhora a ser substituída fosse sobre um imóvel [...], evidente que fiança ou seguro garantia “ganham” em termos de liquidez [...]”, não fazendo “sentido, por isso, que se acresça o que quer que seja nesses casos”, pois, “Eventual plus, ao contrário de antes, geraria, aqui, uma situação de injustiça”.

¹⁹ CONRADO, Paulo César. Execução Fiscal. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 206.

4.5. Conclusão

Como exposto, a execução fiscal é modalidade de execução fundada em título executivo extrajudicial, não sendo realidades ontologicamente distintas. Em decorrência, o Código de Processo Civil – inclusive por opção do legislador – exerce influência direta sobre o rito executivo fiscal, sendo suas disposições, em princípio, inteiramente aplicáveis naquilo que não contrariar a LEF.

Tal influência foi reforçada pelo disposto no art. 771 do NCPC, segundo o qual, as normas relativas ao processo de execução constantes do novo CPC serão aplicáveis, no que couber, aos procedimentos especiais de execução.

Em decorrência, a equiparação entre dinheiro, fiança bancária e seguro garantia judicial para fins de substituição da penhora promovida pelo NCPC/15, valeria, em princípio, também para as execuções fiscais.

Esta possibilidade restou confirmada pela verificação da inexistência na LEF de qualquer previsão em sentido contrário ou excludente ao disposto no art. 835, § 2º do NCPC/15, sendo indiscutível sua aplicação aos executivos fiscais.

Há de se ter o cuidado, todavia, ao se interpretar o dispositivo, de não pretender que o acréscimo de 30% seja necessário em todas as hipóteses em que se pretender oferecer a fiança bancária ou o seguro garantia, mas tão somente nas que estes precisem ser equiparados ao dinheiro.

Referências

BECHO, Renato Lopes. Execução Fiscal: entre o CPC e a LEF. In SABBAG, Eduardo (Org.) Estudos Tributários. Volume 1. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

MACHADO, Marcelo Cardoso de Almeida. Crédito tributário indevido, despesas com regularidade fiscal e responsabilidade civil. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 26 maio 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48244&seo=1>>. Acesso em: 06/02/2016.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial): Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Volume 1. 56. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.