

CPC X SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL X LEI DE
EXECUÇÕES FISCAIS
SITUAÇÕES DE IMPOSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO
DE DEPÓSITO JUDICIAL POR SEGURO-GARANTIA OU
FIANÇA BANCÁRIA

Frana Elizabeth Mendes¹

Introdução.

Desde o advento do Código de Processo Civil de 2015 (Lei n. 13.105/2015), e, na tentativa de adequação do novo ornamento processual instaurado, às regras de direito público e privado, inúmeros artigos têm sido escritos acerca das garantias de execuções fiscais e sobre os efeitos de penhora com equiparação às causas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, estabelecidas no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Ademais, têm sido recorrentes demandas judiciais no sentido de substituição de depósito em dinheiro por apólices de seguro-garantia ou fiança bancária, mormente após o advento da Lei n. 13.043/2014, que alterou o artigo 9º, da Lei n.

1. Mestre e Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Juíza Federal e Professora Adjunta de Direito Tributário da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO.

6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), dilargando o rol de garantias dos executivos, para fins de propositura de Embargos à Execução Fiscal.

E o fundamento de ordem processual para tais demandas tem sido o disposto no artigo 835, inciso I do NCPC, ao dispor que:

Art. 835. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: I – dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira. (...)

§ 1º. É prioritária a penhora em dinheiro, podendo o juiz, nas demais hipóteses, alterar a ordem prevista no caput de acordo com as circunstâncias do caso concreto.

§ 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.

(...)

Outrossim, pautam-se defesas com base na idoneidade da apólice de seguro-garantia; a existência de julgamento de recurso representativo de controvérsia pelo STJ, admitindo-se carta de fiança e seguro-garantia como garantias hábeis e passíveis de apresentação antes do ajuizamento de execução fiscal, para efeitos de expedição de Certidão Negativa de Débito; a existência de farta jurisprudência no sentido da admissão de pedidos similares e a ausência de prejuízo da Fazenda Nacional, que teria em seu favor garantia de mesma liquidez que o depósito judicial.

Uma premissa há de ser estabelecida para a análise da situação em comento, qual seja, o tratamento diferenciado que deve ocorrer entre a ação de execução fiscal, regada pela específica Lei n. 6.830/80, e as demais ações tributárias de procedimento comum ordinário.

Imperiosa, portanto, a inserção da matéria sob a ótica do Sistema Tributário Nacional.

1. Sistema Tributário Nacional.

É indiscutível que a constituição brasileira compõe um sistema, ou seja, um conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados.

E carrega em sua estrutura um subsistema tributário, formado pelos princípios e regras que regem o exercício da tributação, ou seja, a função estatal arrecadatória a título de tributo, que com o todo se conjuga, dele extraíndo seus fundamentos e condições de existência. Trata-se de um conjunto ordenado das normas constitucionais que veiculam matéria tributária.

Neste contexto, podemos asseverar que o Sistema Tributário Brasileiro compreende normas em diversos níveis, ordenadas e interligadas, a saber: normas constitucionais, especificamente os princípios tributários, ou seja, as normas de estrutura que delineiam como outras normas infraconstitucionais devem ser elaboradas; normas complementares de caráter nacional, exercendo a função estipulada no artigo 146, III da Constituição Federal, especialmente a de norma geral de direito tributário, que traça as definições, ou seja, as delimitações dos elementos componentes dos tributos e das obrigações tributárias; normas específicas das entidades federativas relacionadas ao exercício de competência tributária, seja impositivamente ou negativamente, ou melhor, aquelas normas relacionadas às possibilidades de incidências tributárias e aquelas outras concernentes às situações de não incidência e, por fim, a legislação administrativa, de caráter meramente executivo e derivado, compreendida na expressão “legislação tributária”, estampada no artigo 96 do Código Tributário Nacional, onde, basicamente, nos deparamos com a ação normativa do Administrador.

O sistema constitucional tributário, portanto, oferece o quadro geral informador das atividades tributárias, ao mesmo tempo que a colocação essencial das posições, demarcações

e limites dentro dos quais e segundo os quais se desenvolve o exercício da tributação, explicitando os direitos e deveres tanto do poder tributante como os do contribuinte, sendo de basilar importância a delimitação do consentimento outorgado pelo segundo ao primeiro.

Em nossa Constituição a matéria tributária é exaustivamente tratada, sendo o sistema tributário moldado por completo pelo próprio constituinte. É característica peculiar do Brasil o tratamento da matéria tributária no âmbito da Constituição. Ainda configura-se como um sistema complexo e rígido, já que se desdobra na colocação de múltiplos e variados princípios, contendo diretrizes vinculantes para o legislador ordinário, além de impor medidas de garantia e proteção aos contribuintes, como é o nosso caso, na formação do estatuto do contribuinte, na feliz expressão de Roque Antonio Carrazza (Curso de Sistema Constitucional Tributário, ed. Malheiros, São Paulo, 2011).

A característica da rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, portanto, não é gratuita e exsurge em princípio constitucional implícito, que deve se inscrever ao lado dos demais princípios constitucionais tributários. Já existia sob a égide das constituições passadas e persistiu sobre a atual. Ela é resultante da preocupação do constituinte em assegurar a autonomia das entidades federadas e municípios, além de garantir a harmonia entre as esferas de Poder, fatores que certamente o conduziram a cuidados extremos, ao disciplinar, de modo quase exaustivo, a atividade tributária.

2. Regramento aplicável à matéria.

Nessa linha de conduta, ao outorgar cumprimento ao disposto no artigo 146, inciso III da Carta Maior, o Código Tributário Nacional, mais especificamente nos artigos 111 e 151, deliberou, de modo categórico, que:

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

“Art. 111. *Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

(...)

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;

VI – o parcelamento.(negritei)”

Não obstante a recorrente discussão acerca de ser um rol taxativo ou exemplificativo, fato é que o a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça corrobora que o rol de causas suspensivas de exigibilidade do crédito tributário é taxativo, não sendo crível pelo sistema dilargar sua extensão. (v. Resp 1260160, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 09/12/2011).

E isto se dá por um motivo relevante, qual seja, o de impedir a generalização e subjetivismo de circunstâncias que sustem, temporariamente, o ingresso de recursos tributários aos cofres públicos.

Frise-se, ademais, a impossibilidade de se aplicar o disposto nos artigos 11 e 15 da LEF, com a novel redação outorgada pela Lei n. 13.043/14, como dispositivos equiparados às demais causas suspensivas do artigo 151 do CTN, já que a carta de fiança ou o seguro-garantia foram ali alocados com o fito de garantir exclusivamente a execução fiscal, possibilitando o oferecimento dos embargos à execução fiscal, e eventual substituição de garantia anteriormente outorgada dependeria necessariamente da análise do julgador, após manifestação da exequente, não se configurando como direito absoluto da parte executada.

Outrossim, não se pode pretender efeito similar ao do artigo 151 do CTN, até porque, formalmente, a Lei de Execuções Fiscais, com a redação da Lei n. 13.043/14, configuram leis ordinárias, inabilitadas ao estabelecimento de norma geral em matéria de legislação tributária, conforme prelecionado pelo artigo 146, III da Lei Maior, que demanda seja a matéria deliberada por lei complementar.

Outro dispositivo a ser afastado, de plano, é o artigo 835, § 2º, do NCPC, que tem encontrado adeptos ao entendimento de ter ocorrido a equiparação definitiva do dinheiro e seguro garantia, inclusive para fins de substituição.

Em verdade, penso não ser tal interpretação a mais adequada ao referido artigo, bem como não ser o mesmo aplicável à situação ora em cotejo.

A uma, porque o NCPC veicula dispositivos gerais. No contexto em análise, está-se diante de subsistema específico, no caso o tributário, onde o CPC, antigo ou novo, somente teria aplicabilidade em circunstâncias subsidiárias, quando não houvesse regramento especial a respeito. Não é o caso, já que temos os artigos 111 e 151 do CTN supratranscritos, deliberando sobre a matéria.

A duas, porque o próprio NCPC, no § 2º, do artigo 835 é incoerente na equiparação ao determinar o acréscimo de 30% do valor. Se algo é equiparado, não necessitaria de acréscimo de valor!

Há, sim, prejuízo eventual à Fazenda Nacional e, consequentemente, a toda coletividade.

Embora devamos reconhecer a situação econômico-financeira por que passam muitas empresas, que nem sempre possuem administração técnica adequada e com o agravante da peculiar circunstância econômica e política por que passa o país, não se pode olvidar que a situação de crise é muito maior para o Estado Brasileiro.

RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A União Federal apresenta o maior déficit orçamentário de toda a história, convivendo com Estados e Municípios praticamente falidos, que demandam ajuda a todo instante.

A sociedade paga um preço altíssimo pela irresponsabilidade administrativa de alguns gestores públicos e privados, e pela corrupção estabelecida em tal parceria, que tomou de assalto os cofres públicos.

Não se pode esquecer que o tributo é voltado a toda a coletividade e que os recursos auferidos pela União também serão aqueles destinados a socorrer os Estados e Municípios, seja na repartição de receitas tributárias, seja nos fundos de participação determinados no artigo 159 da CF.

Por fim, há que se levar em conta o contexto em que algumas jurisprudências favoráveis à tese da substituição da garantia dinheiro pelas demais referidas foram editadas.

Habitualmente invocam-se julgados relacionados a execuções fiscais e decisões mais antigas, proferidas há aproximadamente 10 anos.

Quanto às primeiras, conforme apontado, tratam de executivos fiscais, cujo regramento normativo, como visto, é diverso do aplicável às demais ações tributárias de procedimento ordinário (o antigo processo de conhecimento).

Quanto às demais, há que se levar em conta o contexto econômico favorável pelo qual o Brasil passava naquele período, sendo inclusive, considerado a oitava economia do planeta.

Não é, definitiva e infelizmente, o cenário atual.

Há tempos, nota-se que o poder público, em todas as suas esferas, tem sido tomado pela sociedade como um ente financiador de recursos, por via indireta. Há pesquisas que apontam o fato de que pessoas físicas, em dívida, pagam prioritariamente suas contas privadas, como cartão de crédito, estudos, serviços etc, e postergam o pagamento de condomínio

e tributos como IPTU, IPVA por exemplo, porque os encargos em tais dívidas são menores.

O mesmo tem ocorrido com algumas pessoas jurídicas. É comum grandes devedores tributários publicarem editais para distribuição de lucros/dividendos, mas essas mesmas empresas, ao invés de quitarem os tributos devidos, priorizam os pagamentos de seus contratos bancários de financiamento, fornecedores, *verbi gratia*.

Um último fator há de ser considerado. Se determinada empresa tem condições de obter um seguro-garantia ou fiança-bancária, demonstra ainda manter credibilidade e solidez no mercado, portanto, não é aceitável querer repassar ao poder público outra garantia visivelmente menos eficiente que o dinheiro.

Por tais considerações, tanto técnico-jurídicas, como econômicas e sociais, reputo ser indevida a substituição de depósito judicial por seguro-garantia ou fiança bancária.