

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI

NEWTON CESAR PILAU

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas⁰) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

A EXTENSÃO DAS CONSEQUÊNCIAS DA EQUIPARAÇÃO DE GARANTIAS DA EXECUÇÃO NO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL: OS ARGUMENTOS DA FAZENDA NACIONAL EM RELAÇÃO À SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

THE EXTENSION OF THE CONSEQUENCES OF EQUALING PERFORMANCE GUARANTEES IN THE NEW CODE OF CIVIL PROCEDURE: ARGUMENTS OF NATIONAL TREASURE IN RELATION TO SUSPENSION OF THE REQUIREMENT THE TAX CREDIT.

**Fernanda Carvalho Nascimento
Fabio Fernandes Neves Benfatti**

Resumo

A inovação trazida pelo §2º do art. 835 do Código de Processo Civil de 2015 (CPC) ao equiparar o depósito à fiança bancária e ao seguro-garantia atribuiu às garantias, ainda que de forma implícita, o mesmo efeito, qual seja, garantir o crédito tributário, possibilitando o oferecimento de embargos à execução. Assim, passou-se a questionar o motivo pelo qual elas não deveriam se submeter também à mesma consequência: a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O presente artigo tem por objeto o Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016 elaborado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para nortear a prática dos Procuradores e se justifica considerando o questionamento dos executados em relação à extensão das consequências relacionadas às garantias dispostas no art. 9º da Lei de Execução Fiscal (LEF), à taxatividade do rol do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN) e à aplicabilidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) relacionada ao tema. Tem por objetivos verificar a validade e suficiência dos argumentos expostos no Parecer e examinar se, diante de tal inovação, a referida taxatividade pode ser questionada e se o entendimento do STJ pode ser sustentado ou precisa ser revisto. Utilizou-se de pesquisa qualitativa, exploratória, bibliográfica e documental com o emprego do método dialético. Concluiu-se pela taxatividade do rol do art. 151 do CTN, devendo ser sustentado o entendimento do STJ e, em relação ao posicionamento da PGFN, verificou-se a utilização de argumentos válidos, porém omissos em relação à reserva legal constitucionalmente outorgada à Lei Complementar para tratar de crédito tributário.

Palavras-chave: Suspensão da exigibilidade, Crédito tributário, Garantias da execução fiscal, Execução, Aplicação da lei fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

The innovation brought by §2 of art. 835 of the Civil Procedure Code of 2015 by equating the guarantees, albeit implicitly, the same effect, that is, guaranteeing the tax credit allowing the offer of embargoes to the execution. The reason why they should not also be subject to the same consequence began to be questioned: the suspension of the enforceability of the tax

credit. The purpose is the Opinion PGFN/CRJ/Nº 618/2016 prepared by the PGFN to guide the practice and it is justified considering the questioning of the debtors in relation to the extension of the consequences related to the guarantees provided in the art. 9 of the Tax Execution Law, to the strictness of the list of art. 151 of National Tax Code and the applicability of the jurisprudence of the Superior Court related to the subject. It aims to verify the validity and sufficiency of the arguments and to examine whether, in the face of such innovation, the aforementioned taxation can be questioned and whether the understanding of the STJ can be sustained or needs to be reviewed. Qualitative, exploratory, bibliographical and documentary research was used with the use of the dialectical method. It was concluded that the list of art. 151 of the CTN, the understanding of the STJ must be supported and, in relation to the position of the PGFN, it was verified the use of valid arguments, however omitted in relation to the legal reserve constitutionally granted to the Complementary Law to deal with tax credit.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Suspension of enforceability, Tax credit, Tax enforcement guarantees, Execution process, Tax law enforcement

1. Introdução

Sabe-se que, após o término da discussão administrativa com decisão não favorável ao contribuinte, ou seja, mantida a exigência do crédito tributário, tem-se o surgimento de um título executivo, advindo da inscrição em dívida ativa do crédito tributário definitivamente lançado e não pago.

Ainda, sendo esta dívida objeto de ajuizamento, uma vez citado o devedor, este deverá pagar no prazo legal de 5 (cinco) dias ou, caso pretenda discuti-la, poderá o executado garantir a ação de execução fiscal, dentro do mesmo prazo previsto para o pagamento, através do depósito em dinheiro do montante integral da dívida, oferecimento de fiança bancária ou seguro-garantia ou, ainda, através da nomeação de bens próprios ou de terceiros à penhora, modalidades estas previstas no art. 9º da Lei de Execução Fiscal (LEF).

Assim, tem-se que a garantia da ação de execução fiscal consiste em um meio assecuratório da referida ação, possibilitando a discussão do crédito tributário pelo devedor e mitigando o risco daquele que tem um título executivo dotado de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade.

Ocorre que, ainda que todas as hipóteses elencadas no art. 9º da LEF sejam consideradas como meios de garantir a execução fiscal e, conseqüentemente, garantir também o crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), através de seus julgados e da edição da Súmula 112, firmou entendimento de que apenas o depósito judicial do montante integral da dívida tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, assentando assim, de certa forma, a taxatividade do rol do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que dentre todas as modalidades de garantia da execução previstas no art. 9º da LEF, a única também explicitada no rol do art. 151 do CTN como capaz de suspender a exigibilidade da dívida é o depósito (inciso II).

Diante do entendimento sedimentado pelo referido Tribunal, a dificuldade encontrada pelos executados – sujeitos passivos da relação jurídica tributária – reside nas demais possibilidades de garantia do crédito, que não estão expressamente elencadas no art. 151 do CTN. As demais modalidades possíveis de serem apresentadas como garantia da ação de execução fiscal, previstas no art. 9º da LEF, especificamente a fiança bancária, o seguro-garantia e a nomeação de bens à penhora, as quais não estão taxativamente previstas no art. 151 do CTN, que, apesar de garantirem a ação, não têm a prerrogativa de suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto da referida execução.

A discussão se tornou ainda mais relevante considerando a inovação trazida pelo Código de Processo Civil de 2015 (CPC), que dispôs no §2º do art. 835 sobre a possibilidade

de equiparação da fiança bancária e do seguro-garantia ao depósito do montante integral da dívida, desde que acrescidos de 30%, como forma de substituição da penhora na execução fiscal. Ao equiparar os institutos, ainda que de forma implícita, o novo Código atribuiu o mesmo efeito às garantias, qual seja, garantir o crédito tributário, possibilitando o oferecimento de embargos à execução. Assim, diante da equiparação das garantias e extensão de seus efeitos, passou-se a questionar o motivo pelo qual a fiança bancária e o seguro-garantia não deveriam se submeter à mesma consequência a que se submete o depósito: a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Diante do exposto, o presente artigo, através de uma pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, de cunho bibliográfico e documental, através do emprego do método dialético, tem por objetivo realizar uma análise interpretativa do Parecer elaborado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) com o intuito de nortear a prática dos Procuradores perante o questionamento quanto à taxatividade do art. 151 do CTN frente à inovação trazida pelo §2º do art. 835 do CPC 2015, verificando a validade e suficiência dos argumentos dispostos na manifestação.

Ainda, como objetivos específicos, através da revisão da legislação que rege o tema, verificar se, a partir de tal inovação, a taxatividade do art. 151 do CTN pode ser questionada e se o entendimento do STJ pode ser sustentado ou é preciso rever o posicionamento consolidado na jurisprudência.

A etapa inicial para a elaboração deste artigo foi discorrer acerca da legislação, elencando todas as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no CTN, dispondo sucintamente acerca da jurisprudência do STJ e relacionando as garantias da execução fiscal previstas na LEF. Na sequência passou-se para a análise da repercussão da inovação trazida pelo §2º do art. 835 do CPC 2015 em relação à LEF.

Por fim, realizou-se a análise e interpretação da orientação emitida pela PGFN a respeito do assunto - Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016 - buscando identificar e verificar a validade e suficiência dos argumentos utilizados pelo órgão para elaborar o documento norteador do conflito criado pelo §2º do art. 835 do CPC 2015, no que tange à aceitação das garantias e extensão das suas consequências em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário nas execuções fiscais federais.

2. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do Código Tributário Nacional) e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Antes de conceituar a expressão “suspensão da exigibilidade”, faz-se necessária a definição dos conceitos de “exigibilidade”, “crédito tributário” e “suspensão” trazidas por Paulo de Barros Carvalho.

Para o autor, o primeiro termo define o direito do credor, após a competente constituição da dívida, de postular o objeto da obrigação, através do lançamento tributário. Tal conceito é assim exposto:

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 à 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, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento. Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor de exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera (CARVALHO, 2015, p.522).

Ainda, por “crédito tributário” o autor entende se tratar do “ direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro” (CARVALHO, 2015, p. 493).

Em relação ao termo “suspensão”, em síntese, o autor traduz como um ato ou um efeito que interrompe temporariamente uma ação ou situação (CARVALHO, 2015).

Assim, unindo os conceitos atribuídos aos termos pelo autor, tem-se que a expressão “suspensão da exigibilidade do crédito tributário” pode ser definida como uma situação temporária, determinada pelas hipóteses previstas no art. 151 do CTN, que impede a continuidade do curso da cobrança do direito subjetivo do sujeito ativo de uma obrigação tributária. Ainda, para que se possa dar continuidade à cobrança da dívida e aos eventuais atos constitutivos do patrimônio do devedor é necessária a cessação da suspensão.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstas no art. 151 do CTN, que dispõe da seguinte redação:

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 Lei Complementar nº 104, de 2001)
VI - o parcelamento. (Incluído pela Lei Complementar 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 conseqüentes.

Por fim, a validade das hipóteses de suspensão da exigibilidade tem como fundamento o disposto no art. 146, da Constituição Federal, combinado com os art. 111 e 141, do CTN. O art. 146 traz a seguinte redação:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Ainda, o CTN assim dispõe em seus art. 111 e 141:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Portanto, por força das normas prescritivas alcançadas com a interpretação do texto constitucional, assim como da referida legislação tributária, temos que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário devem estar previstas em Lei Complementar e que a legislação tributária que disponha sobre a suspensão da exigibilidade do crédito deve ser interpretada de forma literal. Ainda, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só reveste a verdadeira natureza jurídica do direito material do sujeito passivo – contribuinte – quando for possível verificar a ocorrência de uma das hipóteses previstas no rol do art. 151 do CTN.

Em relação à taxatividade ou não do rol previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional, a doutrina e a jurisprudência já manifestaram interpretações divergentes. De todo modo, o entendimento majoritário, que vem prevalecendo nos últimos anos, é de que a rol é taxativo. Regina Helena Costa assim entende:

O art. 151 abriga um rol de hipóteses que se entende taxativo, recentemente ampliado pela Lei Complementar n. 104, de 2001: a moratória, o depósito do

montante integral, as reclamações e recursos administrativos, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, em outra ação, e a antecipação de tutela, e o parcelamento -art. 151, CTN (COSTA, 2014, p. 145).

Na mesma linha, Pires (2018) assevera que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é medida extrema para impedir a cobrança de tributos e, portanto, deve ser concedida apenas nos casos taxativamente regulamentados em lei.

Carneiro (2006) entende que o rol de hipóteses do art. 151 do CTN comporta, no mínimo, uma interpretação restritiva. Para o autor, ao definir as hipóteses de suspensão da exigibilidade, o legislador pretendeu que somente nos casos ali indicados fosse suspensa a exigibilidade do crédito, sobretudo por constituir estancamento da marcha procedimental de cobrança da dívida, ou seja, precisamente por se tratar de exceção à regra que prevê a exigibilidade do crédito após a sua constituição, deve ser interpretado restritivamente.

Marcos Rogério Lyrio Pimenta, continuando o raciocínio acima exposto expõe que:

Somente lei complementar, como o Código Tributário Nacional – veículo introdutor de normas gerais – pode dispor sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dirigindo essa norma igualmente aos entes tributantes. Tanto é assim que o legislador, quando desejou aumentar o rol das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário previstas no artigo 151, o fez expressamente através de lei complementar (LC nº 104/01). O artigo 141 do Código Tributário Nacional aponta para o caráter taxativo da enumeração do seu artigo 151, não admitindo, portanto, outros fatos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário que não os disciplinados no sobredito dispositivo legal, não admitindo, pois, outros fatos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário que não os disciplinados naquele dispositivo legal (PIMENTA, 2009, p.71) .

Tal interpretação é igualmente acolhida pela jurisprudência do STJ, que reforçando ainda mais a taxatividade do rol do art. 151 do CTN, editou a Súmula 112, que determinou que apenas o depósito integral e em dinheiro suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Também, ao julgar o Recurso Especial nº 1.156.668/DF, sob o rito dos recursos repetitivos, o Tribunal consolidou o entendimento de que, em relação ao rol previsto no art. 151 do CTN, a interpretação deve ser literal, nos termos do art. 111 do CTN, Código Tributário Nacional, e que o mesmo é taxativo:

Ementa: 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 no 112 desta Corte, cujos precedentes são de clareza hialina: (...) 3. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se taxativamente

prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta 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 viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos. (...) 12. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta com base no art. 538, parágrafo único do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/200836 (REsp 1156668/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 10/12/2010)

Assim, considerando o julgado do STJ, tem-se que, independentemente de divergências doutrinárias, o Tribunal tem consolidado o entendimento de que o rol do art. 151 do CTN é taxativo e sua interpretação é literal e, ainda, considerando o teor da Súmula 112, especificamente em relação às consequências das garantias objeto de equiparação pelo §2º do art. 835 do CPC, o Tribunal entende ser inviável a equiparação do seguro-garantia ou da fiança bancária ao depósito judicial em dinheiro e pelo montante integral, para fim de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sob pena de afronta ao art. 151 do CTN.

3. A garantia em execução fiscal (arts. 9º da Lei nº 6.830, de 1980)

A Execução Fiscal pode ser definida como um procedimento especial, através do qual Fazenda Pública requer dos contribuintes o adimplemento do crédito que lhe é devido.

A ação de execução fiscal é baseada na existência de um título executivo extrajudicial, também denominado de Certidão de Dívida Ativa (CDA), que serve de fundamento para a cobrança da dívida que nela está representada e goza de presunção de certeza e liquidez.

A abertura do procedimento de execução se dá através do encaminhamento de uma petição inicial pela PGFN para o judiciário. Recebida a petição, o juiz determinará a citação do devedor na execução, o qual terá um prazo de 05 (cinco) dias para pagar o débito ou nomear bens para garanti-lo, reservando-se a opção de aceite à Fazenda Pública, sob pena de que seu patrimônio venha a ser penhorado. Caso não indique os bens, podem ocorrer penhoras de créditos online, do faturamento da empresa, de ações, de imóveis, de veículos, entre outras.

Ainda, caso deseje discutir o débito, o contribuinte pode, paralelamente à execução, ajuizar outra ação denominada de Embargos à Execução Fiscal, desde que antes tenha havido penhora suficiente para garantir o valor do crédito que está sendo cobrado e discutido.

As modalidades de garantia da execução estão assim previstas no art. 9º da Lei de Execuções Fiscais (LEF):

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;
 - III - nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 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 ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.
- § 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.
- § 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 preestabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.
- § 6º O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Portanto, da leitura do artigo acima entende-se que a garantia da execução consiste em um meio assecuratório da execução fiscal, que possibilita a discussão do crédito tributário pelo devedor e, ao mesmo tempo, mitiga o risco da Fazenda Pública, considerando que o título executivo goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade.

Neste contexto, Conrado (2016, p.232) entende por garantia “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”.

A primeira modalidade de garantia disposta na LEF é o depósito em dinheiro, que ocorre quando a garantia do juízo se dá após a efetivação do depósito do montante integral da dívida objeto da ação de execução fiscal, acrescido de multa, juros e demais acréscimos.

Convém notar que, apesar de constituir um ato voluntário na origem, uma vez efetivado, o depósito só pode ser levantado, acrescido de atualização, após o trânsito em julgado de decisão favorável proferida em sede de embargos à execução, conforme determina o §2º do art. 32 da LEF. A mesma regra se aplica à conversão em renda – que corresponde à transformação do depósito em pagamento definitivo – nos termos da Lei nº 9.703/1998.

Além de constituir modalidade de garantia do feito executivo autorizando a oposição dos embargos à execução, de todas as modalidades elencadas no art. 9º da LEF, o depósito é a única que constitui também causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, impedindo a realização de todo e qualquer ato de cobrança, nos termos do art. 151, II, do CTN.

Como segunda modalidade o executado pode oferecer fiança bancária ou seguro-garantia. Através da fiança bancária o contribuinte firma um contrato com o banco, mediante pagamento de uma remuneração, para que o último garanta a execução que há em seu nome. Trata-se de garantia que pode ser utilizada em diversas de transações, inclusive na ação de

execução fiscal, que, por força do que estabelece o art. do 9º, § 5º da LEF, deve observar as condições preestabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN).

O seguro-garantia, por sua vez, foi introduzido na LEF por meio da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014 e se assemelha à fiança bancária pela relação triangular, considerando que para oferecer o seguro o contribuinte paga um prêmio a determinada entidade para que esta garanta sua dívida em eventual caso de inadimplência. Pelo contrato de seguro, conforme disposto no art. 757 do Código Civil, o segurador se obriga, mediante o pagamento do prêmio, a garantir interesse legítimo do segurado em relação a pessoa ou coisa com riscos predeterminados.

A quarta e última possibilidade trazida pela LEF é a de oferecimento de bens à penhora. Barbosa Moreira apresenta a seguinte definição para o instituto:

Denomina-se penhora o ato pelo qual se apreendem bens para empregá-los, de maneira direta ou indireta, na satisfação do crédito exequendo. Podem constituir objeto da penhora bens pertencentes ao próprio devedor ou, por exceção, pertencentes a terceiros, quando suportem responsabilidade executiva (MOREIRA, 2005, p. 225).

A natureza jurídica executiva tal garantia que preserva os bens para posterior satisfação do crédito cobrado demonstra o interesse público existente no processo de execução fiscal fazendo com que pretensão da Fazenda Pública se torne prática e efetiva.

Ressalta-se que, a penhora pode ocorrer quando o executado exerce o direito à nomeação de bens no prazo legal determinado ou quando há determinação judicial. Neste último caso, tem-se a penhora livre, em face da inércia do executado.

Assim, tendo como contexto a execução fiscal, as garantias se apresentam sob diferentes modalidades, que se aproximam ou se distanciam em função da fase processual em que são apresentadas, por aspectos da voluntariedade e também da capacidade para satisfazer o crédito executado. Neste último ponto, tem-se a questão da liquidez e dos trâmites para a conversão da garantia em pagamento.

Ainda, em relação às garantias da execução, na ótica do STJ, apenas o depósito judicial tem a capacidade para suspender a exigibilidade do crédito tributário, em face da taxatividade do art. 151 do CTN, interpretado literalmente em face do que prescreve o art. 111, I, do mesmo CTN.

4. A repercussão do § 2º do artigo 835 do Código de Processo Civil na Lei de Execuções Fiscais

A inovação trazida pelo § 2º do artigo 835 do CPC 2015 trouxe de forma literal e também expressa a possibilidade de equiparação da fiança bancária e do seguro-garantia ao

depósito do montante integral da dívida, desde que acrescidos de 30%, como forma de substituição da penhora na execução fiscal:

- Art. 835. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:
- 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.
- § 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.**
- § 3º Na execução de crédito com garantia real, a penhora recairá sobre a coisa dada em garantia, e, se a coisa pertencer a terceiro garantidor, este também será intimado da penhora.

Porém, de outro modo, a LEF dispõe em art. 15 acerca da modificação da penhora:

- 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
 - 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.

Assim, de início, muito embora o CPC 2015 equipare as garantias na substituição da penhora, a LEF dispõe que a substituição da penhora será deferida pelo juiz após a anuência da Fazenda Pública exequente, quando preencher os requisitos normativos na lei específica.

Tal conflito normativo se resolve diante da subsidiariedade da aplicação do Código de Processo Civil ao procedimento fiscal, conforme se pode depreender a partir da disposição do art. 1º da própria LEF:

- 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.

A partir da leitura do texto legal é possível afirmar que neste caso de incompatibilidade aparente, se utiliza o critério da lei especial em detrimento da lei geral, ou seja, a lei especial derroga a lei geral, conforme o art. 2º, §2º do Decreto-Lei nº 4.657/1942, conhecida como Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que dispõe:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (...) § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Ainda, em relação à aceitação das garantias e extensão das suas consequências em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é necessário entender que inovação trazida pelo CPC 2015 trata exclusivamente da equiparação de garantias com a finalidade de substituição da penhora, e não dos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Neste sentido, expressa Danilo Barth Pires:

O Código de Processo Civil restringe a equiparação acima referida, ou seja, é apenas “para fins de substituição da penhora”. Não há como confundir penhora com causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário. O rol do Art. 151 do Código Tributário Nacional precisa continuar taxativo, e não pode mesmo admitir interpretações extensivas (PIRES, 2018, p.96).

O autor reforça ainda que “a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é medida extrema, que impede a cobrança do tributo, e deve ser concedida apenas nos casos taxativamente previstos em lei” (PIRES, 2018, p.96).

Tal posicionamento vem reforçar a taxatividade do rol do art. 151 do CTN, assim como a disposição constitucional imposta pelo art. 141 da Constituição Federal de 1988, que estabelece a edição de normas gerais de direito tributário somente através de lei complementar, reforçando também a impossibilidade de interpretação ou alteração do disposto no art. 151 do CTN pelo CPC 2015, uma vez que o novo Código processual civil é norma ordinária.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado, apesar de colocar o processo tributário como uma vertente do processo civil, entende que o estudo da matéria deve ser autônomo. Para o autor, o processo judicial tributário é regido em grande parte pelas normas federais aplicáveis ao processo civil, porém, tais normas convivem paralelamente com as normas específicas, a exemplo da Lei de Execução Fiscal. O autor assim pondera:

É importante lembrar, porém, que, embora não exista um Direito Processual Tributário autônomo e distinto do Direito Processual Civil, em razão da unidade do sistema normativo, a realidade face da qual se desenvolve o processo tributário é diferente daquela subjacente a um processo no qual litigam sócio e sociedade, servidor público e administração, contratante e contratado. É o que basta para justificar, à sociedade, o estudo autônomo do processo tributário e do sistema jurídico em face dele considerado (MACHADO, 2014, p.11).

Considerando então o que dispõe a legislação e a doutrina a respeito da aplicação subsidiária do CPC 2015 em relação à LEF, entende-se que, no caso da inovação trazida pelo § 2º do artigo 835 do CPC 2015, não há dúvidas de que o critério mais adequado é o critério da especialidade, pois, não obstante o Código seja posterior, não tem força para alterar os

critérios estabelecidos em legislação especial, não podendo derrogar o regime especial trazido pela LEF.

Assim, as normas trazidas pelo novo diploma processual civil serão aplicáveis como uma norma integrativa e supletiva quando da existência de lacunas normativas na LEF ou poderão ser aplicadas subsidiariamente quando a norma especial restar omissa.

5. Do entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional

Superada a noção introdutória e a revisão bibliográfica necessária ao entendimento do assunto pesquisado, tratar-se-á sobre a orientação e posicionamento da PGFN acerca da possibilidade de aplicação da inovação trazida pelo CPC 2015 às execuções fiscais, especificamente no que tange à substituição de garantias e extensão de suas consequências em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário ajuizado.

Ao equiparar a fiança bancária e o seguro-garantia ao depósito do montante integral da dívida como forma de substituição da penhora na execução fiscal, o CPC 2015, implicitamente, fez surgir um conflito acerca dos efeitos e consequências das garantias discutidas. Assim, passou-se a questionar o motivo pelo qual a fiança bancária e o seguro-garantia não deveriam se submeter à mesma consequência a que se submete o depósito, qual seja, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ajuizado.

Diante dos questionamentos acerca dos impactos no CPC 2015 às execuções fiscais, a PGFN formulou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016, com o intuito de lançar uma orientação inicial quanto ao efeito prático de tais alterações legislativas, a partir de primeiras impressões da doutrina e conjecturas sobre possível utilidade de alguns institutos para a Fazenda Nacional.

Ressalta-se que, o entendimento vinculado pela PGFN é resultado de um parecer opinativo, portanto não vincula a atuação do Procurador da Fazenda ao cumprimento exato dos seus termos, elucidando apenas algumas direções as quais os operadores do direito podem se lastrear.

Inicialmente, buscando o fortalecimento do microssistema da cobrança do crédito fazendário, a PGFN esclarece que, por existir lei especial regulando a matéria – LEF (Lei nº 6.830/80) – é absolutamente incoerente que essa lei seja menos eficaz do que a legislação geral do CPC 2015, alterada pelas ondas reformistas.

Ainda, deixa claro que, relativamente à aplicação do CPC 2015 às execuções fiscais, deve-se partir, inicialmente, da premissa de que as alterações promovidas nas normas processuais gerais afetam a aplicação da LEF, na medida em que CPC 2015 aplica-se

subsidiariamente à lei especial, conforme disciplina contida no próprio art. 1º da LEF, já citado no item 4 deste trabalho.

Outra preocupação da PGFN em relação à aplicabilidade do CPC 2015 às execuções encontra-se no fato de que, por se tratar de algo inovador, relativamente recente dentro de uma ótica de legislação, e que, por certo, ainda pode ser alvo de inúmeras divergências, a inovação trazida não deve ser aproveitada integralmente e de imediato, devendo ser objeto de interpretação em cada caso concreto, dentro dos limites fixados em cada lei.

Por fim, especificamente em relação ao §2º do art. 835 do CPC 2015, que equiparou fiança bancária e o seguro-garantia ao depósito do montante integral para fins de substituição de penhora, a PGFN considera que o dispositivo é inaplicável às execuções fiscais por já existir normatização referente à substituição da penhora prevista no art. 15 da LEF e também pelo fato de que o CPC 2015 trata apenas de causas de substituição da penhora, e não de suspensão da exigibilidade do débito tributário.

Assim, a PGFN entende que, ao executado, defere-se a substituição da penhora de determinado bem por dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia, entretanto, quando não requerido pela Fazenda tal substituição depende da concordância do órgão, inexistindo assim base legal para a aplicação da equiparação prevista no §2º do art. 835 do CPC no que tange à suspensão da exigibilidade do crédito, considerando que a equiparação se deu para fins de penhora.

Em que pese o entendimento da PGFN ser baseado em argumentos juridicamente válidos, o órgão se omite na edição do Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016 em relação à função da Lei Complementar no Direito Tributário, assunto de extrema importância sob a ótica das disposições constitucionais sobre o tema. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, inciso III, conferiu à Lei Complementar a função de estabelecer “normas gerais de direito tributário”.

As “normas gerais de direito tributário” são normas jurídicas cujo meio utilizado para a sua difusão deve ser Lei Complementar, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, já citado no item 2 deste estudo, que têm como objetivo disciplinar determinadas matérias elencadas no texto constitucional.

Regina Helena Costa observa que o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de uma Lei Complementar, cumprindo, portanto, a função prevista no art. 146, inciso III, da Constituição Federal:

O Código Tributário Nacional é veiculado mediante lei ordinária (Lei n. 5.172, de 1966). Editado à luz da Constituição de 1946, esta não previa a lei complementar como espécie legislativa, que somente foi introduzida em nosso ordenamento

jurídico com o advento da Constituição de 1967 (art. 18, § 1º). Sobrevieram-lhe, ainda, a EC n. 1, de 1969, e a Constituição de 1988, mantendo tal previsão. O Código tem sido, desse modo, recepcionado pelos sucessivos textos constitucionais na qualidade de lei complementar. Portanto, por força do disposto no art. 146, III, CR, ostenta o status de lei complementar, somente podendo ser alterado ou revogado mediante essa espécie legislativa (COSTA, 2014, p. 95).

Paulo de Barros Carvalho também tece inúmeras considerações acerca da necessidade de observância das normas constitucionais que determinam a utilização da Lei Complementar como meio introdutor de normas jurídicas sobre as determinadas matérias especificadas na Constituição Federal:

Tudo, entretanto, no pressuposto de que se observe, com o máximo rigor, com toda a radicalização e com inexcedível intransigência, o axioma fundamental da hierarquia, juntamente com o princípio da reserva legal, considerado como aquele segundo o qual os conteúdos deontológicos devem ser introduzidos no ordenamento mediante o veículo normativo eleito pela regra competencial. Sem observação a tais peculiaridades, o sistema se dissolve, transformando-se num amontoado de proposições prescritivas, sem organização sintática e sem critério que nos possa orientar para estabelecer a multiplicidade intensiva e extensiva das normas jurídicas, nos vários patamares do direito posto (CARVALHO, 2016, p. 384).

O referido autor complementa, ainda observa que:

A lei complementar, com sua natureza singular, matéria especialmente prevista na Constituição e quorum qualificado a que alude o art. 69 deste Diploma - maioria absoluta nas duas Casas do Congresso — cumpre hoje função institucional da mais elevada importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte (CARVALHO, 2016, p. 387).”

A partir das referidas explanações, resta clara a necessidade de Lei Complementar para a disciplina das questões tratadas no art. 146, inciso III, da Constituição Federal. Entretanto, ao formular o Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016, apesar de deixar clara a prevalência da Lei Especial sobre a Lei Ordinária (LEF sobre CPC 2015), a PGFN deixou de observar que, de início, já não é possível estender as consequências das garantias objeto de equipação pelo §2º do art. 835 do CPC, considerando que o fundamento de validade das hipóteses de suspensão da exigibilidade é o art. 146 da Constituição Federal de 1988, que dispõe sobre a reserva legal constitucionalmente outorgada à Lei Complementar para legislar sobre crédito tributário, combinado com o art. 141 do CTN, o qual dispõe que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no próprio código tributário.

6. Considerações Finais

O presente artigo teve por objetivo realizar uma análise interpretativa dos argumentos utilizados pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) para a elaboração do Parecer norteador da prática do órgão perante o questionamento quanto à taxatividade do art. 151 do CTN frente à inovação trazida pelo §2º do art. 835 do CPC 2015, verificando a validade e suficiência de tais argumentos. Ainda, examinar se, diante de tal inovação, a taxatividade do art. 151 do CTN pode realmente ser questionada e se o entendimento do STJ pode ser sustentado ou é preciso rever o posicionamento consolidado na jurisprudência.

Tal equiparação suscitou dúvidas acerca da possibilidade de extensão das consequências das garantias equiparadas, fiança bancária e seguro-garantia, em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inicialmente atribuída como consequência somente da garantia na modalidade depósito, por força do disposto no art. 151 do CTN.

Constatou-se que, o Código de Processo Civil, ao equiparar a fiança bancária e o seguro-garantia ao depósito, trata apenas de causas de substituição da penhora, e não de suspensão da exigibilidade do débito tributário. Ainda, as hipóteses do art. 151 do CTN são medidas taxativas e, portanto, não podem sofrer alterações que não pela forma estabelecida pela Constituição em seu art. 146, que dispõe que a norma tributária geral será apenas alterada por Lei Complementar. Ao fazer essa distinção, a Constituição Federal excluiu qualquer outro meio legislativo que possa dispor sobre o assunto.

Assim, ao equiparar a fiança bancária e o seguro-garantia ao depósito do montante integral da dívida, para efeitos de penhora na execução, o CPC 2015 (Lei Ordinária) não estaria apto a criar novas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, considerando também que a aplicação do referido Código, uma Lei Ordinária, em sede de execuções fiscais, é exclusivamente subsidiária, não podendo, inclusive, tal legislação ordinária invadir a reserva legal constitucionalmente outorgada à Lei Complementar, com vistas à definição das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ainda, foi possível constatar que a jurisprudência pátria é pacífica no sentido de que o rol do art. 151 é taxativo, o que reforça impossibilidade de equiparação das consequências das garantias. Este entendimento também é reforçado pela Súmula 112 do STJ, a qual assenta que o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for aquele integral e em dinheiro, deixando de estender o efeito da suspensão para às demais modalidades de garantia da execução, dentre as quais a fiança bancária e o seguro-garantia.

Desse modo, superada a revisão bibliográfica, tem-se que, considerando o disposto no art. 146, inciso III, da Constituição Federal, no art. 141 do Código Tributário Nacional e a

doutrina majoritária, o disposto no §2º do art. 835 do CPC 2015 não tem força para questionar a taxatividade do art. 151 do CTN ou, ainda, provocar a revisão do posicionamento consolidado na jurisprudência do STJ.

Por fim, em relação à atuação da PGFN, em que pese os argumentos contidos no Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016 sejam válidos para considerar ser inaplicável às execuções fiscais federais a equiparação prevista no §2º do art. 835 do CPC, o órgão, apesar de considerar a prevalência da Lei Especial (LEF) sobre as normas trazidas pelo CPC 2015, foi omissivo ao deixar de abordar no referido Parecer a questão da reserva legal constitucionalmente outorgada à Lei Complementar para tratar de norma tributária geral, com vistas à definição das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Porém, considerando que o Parecer não é exaustivo, mas sim opinativo e norteador da prática, tal omissão, se assim entendida pelos operadores do direito no âmbito da PGFN, pode ser sanada em suas manifestações, quer seja na resolução de demandas na via administrativa, quer seja nas manifestações judiciais.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10, mar.2023.

BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 04 de setembro de 1942. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 10, mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10, mar.2023.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 10, mar.2023.

BRASIL. Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998. **Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19703.htm. Acesso em: 10, mar. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 10, mar. 2023.

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/113105.htm. Acesso em: 10, mar.2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.156.668/DF**. Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção. Julgado em 24/11/2010, DJe 10/12/2010. Disponível em: [10,http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp](http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp). Acesso em: mar. 2023.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Súmula 112**, Primeira Seção, Brasília, julgado em 25/10/1994, DJ 03/11/1994. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: mar. 2023.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Parecer PGFN/CRJ nº 618/2016**, lavrado por Flávia Palmeira de Moura Coelho. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf> . Acesso em: 08, mar.2023.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante oferta de carta de fiança em ação cautelar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Referência: n. 133, p. 17–24, out. 2006. Disponível em:

<https://portal.trf1.jus.br/sjap/biblioteca/revista-dialetica-de-direito-tributario.htm>. Acesso em: 12, mar.2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 493-522.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 384-387.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 232.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 95 - 145.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **O novo processo civil brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 225.

PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio Pimenta. A taxatividade das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Referência: n. 163, p. 71, abr. 2009. Disponível em: <https://portal.trf1.jus.br/sjap/biblioteca/revista-dialetica-de-direito-tributario.htm>. Acesso em: 12, mar.2023.

PIRES, Danilo Barth. **Tutela provisória no direito processual tributário**. Curitiba: Juruá, 2018, p. 96.