

A SUCUMBÊNCIA DA FAZENDA PÚBLICA NA EXECUÇÃO FISCAL E A OBRIGATORIEDADE DO RESSARCIMENTO DOS CUSTOS DO EXECUTADO COM A MANUTENÇÃO DO SEGURO-GARANTIA OU DA FIANÇA BANCÁRIA

THE LOSS OF THE TAX AUTHORITIES IN TAX EXECUTION PROCEDURES AND THE DUTY TO REIMBURSE THE COSTS OF EXPENSES MADE BY THE TAXPAYER TO GUARANTEE THE LAWSUIT WITH INSURANCE OR BANK GUARANTEES

Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa^A

 <https://orcid.org/0000-0002-9406-136X>

Guilherme Paes de Barros Geraldi^B

 <https://orcid.org/0000-0001-8900-8196>

^A Professora do Curso de Graduação em Direito e do Curso de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Constitucional e Processual Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

^B Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado em São Paulo.

Correspondência: guipbgeraldi@hotmail.com

DOI: 10.12957/rfd.2022.55201

Artigo submetido em 10/10/2020 e aceito para publicação em 30/03/2022

Resumo: O presente artigo visou analisar se a Fazenda Pública sucumbente deve ser condenada a ressarcir ao executado vencedor as despesas que este teve com a contratação e manutenção de seguro-garantia ou fiança bancária em execução fiscal. Para tanto, mediante pesquisa jurisprudencial, buscou-se identificar não só quais as normas de direito positivo aplicáveis ao tema, mas, principalmente, como essas normas vêm sendo interpretadas e aplicadas pelo Poder Judiciário, bem como quais são os argumentos jurídicos que vêm sendo apresentados pelos contribuintes e pelas Fazendas Públicas em sua defesa. A partir do resultado dessa pesquisa, que demonstrou que o argumento central da discussão é se a contratação dessas garantias é ou não uma liberalidade do executado, o artigo buscou analisá-lo mediante interpretação sistemática do direito positivo, bem como em elementos da filosofia do direito. A conclusão dessa análise foi a de que a despeito de a contratação dessas espécies de garantia ser uma liberalidade do contribuinte, ela deve ser objeto de ressarcimento por parte da Fazenda Pública sucumbente.

Palavras-chave: Execução fiscal. Despesas processuais. Seguro-garantia. Fiança bancária. Reembolso.



Abstract: This article aimed to analyze if the taxpayer who wins a tax execution procedure has the right to be reimbursed by the tax authorities of the expenses with insurance or bank guarantees made to guarantee the lawsuit. The first step of this analysis was a research on precedents, whose result have shown not only the rules applicable to the case but, mainly, how these rules are being interpreted and applied by the Brazilian Courts and which are the main arguments used by the taxpayers and by the tax authorities. The conclusion of this research was that the main point of doubt is whether these expenses are at the taxpayer will or not, considering that there are other ways to guarantee the tax execution procedures, such as the cash deposit of the values being disputed in an official bank account or the attachment of any other of the taxpayer goods. Therefore, the article analyzed the matter from a systematic interpretation of the rules in the Tax Execution Procedure Law, the Civil Procedure Law and considering elements of philosophy of law. The conclusion of this study was that although the hiring of insurance or bank guarantee is a choice of the taxpayer, it shall be reimbursed by the tax authorities in case they lose a tax execution procedure.

Keywords: Tax execution procedure. Legal costs. Insurance or bank guarantee. Reimburse.

1 INTRODUÇÃO

No direito brasileiro, a regra imposta pelos princípios da sucumbência e da causalidade é a de que a parte vencida em um processo seja condenada pela sentença ao ressarcimento à parte vencedora das despesas processuais que esta teve que suportar ao longo do processo. Apesar disso, a prática forense mostra que é incomum que as despesas com a manutenção de garantias (fianças bancárias e seguros-garantia) apresentadas em execuções fiscais sejam objeto de pedido de ressarcimento por parte dos executados quando estes vencem neste tipo de processo. O objetivo deste artigo é averiguar se existem razões jurídicas para este comportamento.

A garantia da execução fiscal é uma exigência imposta pela legislação brasileira para que o executado possa opor embargos à execução, defendendo-se da cobrança. A forma de garantia mais comum entre os grandes contribuintes é mediante a contratação de seguro-garantia ou fiança bancária, nos termos autorizados pelo art. 9º da Lei de Execução Fiscal. Apesar dos custos inerentes à contratação dessas garantias, na maioria das vezes, elas acabam sendo a alternativa mais viável para a garantia. Em primeiro lugar, a depender do valor da execução, sua garantia mediante depósito em dinheiro se torna inviável, seja porque prejudicaria o regular exercício das atividades do contribuinte, seja simplesmente pela falta de recursos. Além disso, a garantia mediante a penhora de bens só costuma ser aceita pelas

Fazenda Públicas e pelos juízos processantes das execuções fiscais como última alternativa (isto é, depois da tentativa frustrada de penhora ativos financeiros).

No entanto, os custos com a manutenção dessas garantias podem ser tornar bastante elevados, levando em conta, que estes são cobrados não só em função do valor garantido, mas também pelo tempo de vigência da garantia, que, via de regra, deve coincidir com tempo de duração da execução fiscal. E, como apontado pelo relatório Justiça em Números 2020 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 157), as execuções fiscais são o tipo de processo com a maior taxa de congestionamento no Poder Judiciário.

Desse modo, se, ao final, os embargos do executado são julgados procedentes, com a consequente extinção seria correto exigir que a Fazenda Pública – que ajuizou a execução fiscal indevida – ressarça ao executado os custos que este teve com a contratação e com a manutenção dessa garantia? É a este questionamento que o presente artigo pretende responder.

Para alcançar esse objetivo, optou-se por iniciar a análise pesquisando como a jurisprudência brasileira trata do assunto. A fim de identificar não só quais são as normas existentes no direito positivo brasileiro a respeito do assunto, mas, principalmente, como essas normas estão sendo interpretadas e aplicadas.

A partir dessa identificação das normas e de sua aplicação pelos tribunais, o artigo analisará, mediante interpretação sistemática do direito positivo e amparo na doutrina, os fundamentos dos acórdãos, bem como os argumentos apresentados por contribuintes e Fazenda Pública.

Esperamos que esta análise permita concluir se há ou não razões jurídicas que justifiquem a prática pouco usual de os contribuintes requererem a condenação da Fazenda Pública sucumbente ao ressarcimento das despesas incorridas com os custos para contratação e manutenção de garantias em execuções fiscais.

2 O PANORAMA LEGISLATIVO E JURISPRUDENCIAL

Sem renunciar ao rigor científico, necessário à análise acadêmica de qualquer aspecto do Direito, a fim de proporcionar uma análise mais ampla e pragmática sobre o tema, reputamos conveniente traçar o panorama jurisprudencial em conjunto com o panorama

legislativo, a fim de verificar como as normas de direito positivo são concretamente aplicadas (ARAUJO, 2011, p. 182).

Com efeito, limitamos nossa pesquisa ao Superior Tribunal de Justiça, aos cinco Tribunais Regionais Federais existentes no país e aos Tribunais de Justiça de São Paulo e do Rio de Janeiro. Desse modo, pudemos abranger em nossa pesquisa a corte de mais alta hierarquia para matéria infraconstitucionais, toda a Justiça Federal, e os tribunais estaduais que reúnem a maior parte das execuções fiscais em trâmite no país (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 157).

Essa pesquisa, realizada entre maio e junho de 2020, nos referidos tribunais encontrou seis acórdãos originados de processos de execução fiscal ou embargos à execução fiscal em que houve pedido de condenação da Fazenda Pública sucumbente ao pagamento das despesas em que o executado/em bargante incorreu com a contratação e manutenção de seguro garantia ou fiança bancária. Esses acórdãos foram localizados nos seguintes tribunais: dois são do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, dois são do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, um é do Tribunal de Justiça de São Paulo e o último é do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro.

Além destes, também localizamos um acórdão tratando da possibilidade da inclusão das despesas com fiança bancária na condenação imputada à Fazenda Pública no Superior Tribunal de Justiça. Todavia, este acórdão não é de grande valia para o presente estudo, já que além de não ser originário de execução fiscal ou de embargos, mas sim de ação anulatória, o recurso não chegou a ser conhecido devido a vício processual e, em razão disso, o mérito não foi discutido pelo tribunal superior.¹

¹ “[...]. *INCLUSÃO DOS GASTOS PARA MANUTENÇÃO DA PENHORA DE FIANÇA BANCÁRIA NO CONCEITO DE DESPESAS PROCESSUAIS. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL (ENTE PÚBLICO). AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO AO CONTEÚDO DA DECISÃO QUE INADMITIU O APELO NOBRE. SÚMULA 182/STJ. 1. O estabelecimento empresarial pretende, por meio do apelo nobre: a) o arbitramento da verba honorária em seu favor com a utilização dos critérios previstos no art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC; e b) a inclusão, no ressarcimento das despesas, das quantias gastas com a manutenção da garantia consistente na apresentação de carta de fiança. (...) 4. Esse óbice sumular é aplicável, em condições idênticas, à pretensão de ver a Fazenda Pública condenada a ressarcir as despesas incorridas para manutenção da fiança bancária. A esse respeito, o Tribunal a quo registrou que se trata de inovação recursal, apresentada pela empresa somente nos Aclaratórios, ou seja, não debatida anteriormente. Acrescentou, ademais, que a questão poderá ser debatida na via adequada (no juízo de primeiro grau), por ocasião da instauração da fase de cumprimento do capítulo condenatório da sentença. Não houve impugnação direta a esses fundamentos. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça (2.Turma). *Recurso Especial 1803004/SP*. Relator Min. Herman Benjamin, 21 de março de 2019. Disponível em:*

Pois bem, dentre os seis acórdãos localizados a respeito do tema específico deste artigo, três deles, os dois do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e o do Tribunal de Justiça de São Paulo consideraram válida a inclusão dos custos incorridos com a manutenção da garantia entre as despesas processuais reembolsáveis pela parte sucumbente. Dentre os três remanescentes, os dois proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região consideraram que tais custos não seriam despesas processuais reembolsáveis pela parte sucumbente e o acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro considerou que eventual dever de reembolso dos valores gastos com a manutenção de garantia seria questão de responsabilidade civil do estado, matéria que deveria ser discutida em ação especificamente ajuizada para este fim. Analisemos, dessa forma, cada um destes acórdãos para compreender quais foram as razões determinantes para cada uma das decisões.

Iniciaremos a análise pelos acórdãos que deram guarida ao pedido dos contribuintes e condenaram a Fazenda Pública ao ressarcimento das despesas incorridas para a manutenção das garantias nas execuções fiscais. Para melhor compreensão das razões de decidir de cada um deles, transcrevemos, abaixo, as ementas e os principais trechos de cada um desses acórdãos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESSARCIMENTO DAS DESPESAS PROCESSUAIS DECORRENTES DA CONTRATAÇÃO DE SEGURO-GARANTIA. CPC, ARTS. 82 E 84. LEI 6.830/80, ART. 9º, § 2º. 1. A garantia da execução fiscal é pressuposto de admissibilidade dos embargos (art. 16, § 1º, Lei 6.830/80), isto é, requisito para que o devedor possa defender-se. 2. O seguro-garantia constitui um dos meios admitidos pela Lei 6.830/80 em seu art. 9º, II, na redação dada pela Lei 13.043/2014, para garantia da execução fiscal. Esse dispositivo não estabelece ordem de preferência, sendo facultado ao devedor valer-se de qualquer das garantias legalmente admitidas. 3. É exemplificativo o elenco do art. 84 do CPC, devendo ser entendidos como despesas processuais restituíveis todos os gastos empreendidos para que o processo possa cumprir sua função social, mesmo aqueles extrajudiciais, desde que indispensáveis ao processo (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4. Região, 2019).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. HONORÁRIOS DE ADVOGADO. FIXAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DESPESAS. PROCESSUAIS. [...] 2. Os custos com a garantia apresentada como pressuposto para o ajuizamento de embargos à execução fiscal configuram inequívoca despesa processual, passível de ressarcimento, ao final, pela Fazenda Pública, caso vencida. 3. Apelos improvidos (BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4. Região, 2020).

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Município de Itirapina – Impugnação ao cumprimento de sentença – Condenação da Fazenda Pública – Pretensão à reforma

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1829955&num_registro=201900692498&data=20190618&formato=PDF. Acesso em 16 jun. 2020)

da decisão que rejeitou a impugnação e condenou a vencida a pagar à vencedora as despesas despendidas com a contratação/manutenção do seguro garantia – Alegação de excesso e/ou cumulação indevida – Inadmissibilidade – Inafastável o pagamento de todas as despesas despendidas pela executada – Interpretação sistemática dos artigos 82, §2º; 84; 98, VIII, e 776, todos do CPC e dos artigos 16 e 39, parágrafo único, ambos da LEF – Decisão mantida – RECURSO DESPROVIDO. [...]

Como é sabido, nas ações de execução fiscal, o devedor, para viabilizar sua defesa em sede de embargos à execução, deve garantir a execução optando por uma das modalidades previstas no artigo 9º da Lei de Execução Fiscal (dinheiro; fiança ou seguro garantia; nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 11; bem como, indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública). No caso vertente, não obstante tais possibilidades, a execução fiscal foi garantida por meio de Seguro Garantia Judicial, aceita pelo juízo.

Nesse aspecto, cumpre ressaltar que, em termos de garantia à execução, a fiança bancária e o seguro fiança produzem os mesmos efeitos que a penhora. Além disso, o art. 15, I, da Lei 6.830/80 lhes confere o mesmo *status* do depósito em dinheiro, para efeitos de substituição de penhora, sendo, portanto, instrumento suficiente para garantia do executivo fiscal.

Obviamente que esses tipos de garantia configuram atos processuais inerentes ao exercício da ampla defesa e do contraditório, no entanto impõem ao contratante gastos com a sua contratação/manutenção.

Segundo o art. 82, §2º, a sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou. A despeito de não haver expressa previsão legal de reembolso dos gastos com a fiança e o seguro, o conceito de “despesas” não pode se restringir a um ou outro gasto, ao revés, interpretando-o de forma extensiva, em razão da *mens legis*, “todos” os gastos despendidos pelo vencedor devem ser carreados ao montante restituível, inclusive aqueles feitos com a contratação da carta de fiança/seguro garantia, mormente quando este se sujeita aos gravames de uma demanda indevidamente ajuizada, como no caso.

Desse modo, não se mostra razoável que esse tipo de despesa represente um ônus a ser suportado por apenas uma das partes, sob pena de violação ao princípio da igualdade. A respeito vale citar o artigo 7º do Código de Processo Civil, que assegura às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Oportuno ressaltar, nesse aspecto, que as Fazendas Públicas e os Juízos por onde tramitam tais cobranças, comumente rejeitam outros bens como caução, optando preferencialmente por dinheiro ou seguros fiança ou garantia, que a ele se equiparam para fins de penhora. Diante da imposição desse ônus, não há se falar em benefício conferido ao executado, nem tampouco em mera liberalidade ou livre escolha/opção de sua parte, que muitas vezes, a depender do montante do débito exequendo e da sua situação financeira, não tem outra alternativa senão a de contratar uma dessas modalidades de garantia.

Diante desse cenário, é frágil a alegação de que a agravada facilmente poderia promover o depósito judicial ou mesmo oferecer um bem de seu vasto patrimônio (veículos, imóveis etc). Inafastável, portanto, o dever de a Fazenda, quando vencida, se sujeitar ao ressarcimento dos gastos daí provenientes.

[...]

Nada obstante, em razão do princípio da menor onerosidade, o devedor pode assegurar a defesa do seu patrimônio, possibilitando a discussão ou a satisfação ou do débito da forma menos gravosa (CPC, art. 850). Já pelo princípio da causalidade, aquele que der causa à propositura da demanda ou incidente processual deve responder pelas despesas daí decorrentes.

[...]

(SÃO PAULO, Tribunal de Justiça, 2020)

O primeiro acórdão do TRF da 4ª Região, relativo ao Agravo de Instrumento nº 5045251-74.2018.4.04.0000, manteve decisão de primeiro grau que havia condenado a União ao ressarcimento das despesas que o executado teve com a contratação e manutenção de seguro-garantia. O primeiro dos fundamentos determinantes para a tomada desta decisão foi o fato de que a garantia da execução fiscal é pressuposto de admissibilidade dos embargos, tal qual previsto no art. 16, § 1º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal)². Por esta razão, segundo o acórdão, a apresentação de garantia configura requisito obrigatório para que o suposto devedor possa exercer o contraditório e a ampla defesa, sendo, portanto, uma despesa necessária e indissociável do processo. O segundo fundamento determinante para a decisão foi o fato de a Lei nº 6.830/80 não estabelece ordem de preferência entre depósito, fiança bancária, seguro garantia ou penhora de bens do executado ou de terceiros³, refutando-se, assim, a argumentação apresentada pela Fazenda Pública no sentido de que a contratação da fiança bancária ou do seguro garantia teria sido uma liberalidade do executado, que poderia ter garantido a execução mediante depósito ou outros bens. Por fim, o terceiro fundamento determinante da decisão foi a não taxatividade do rol de despesas reembolsáveis elencado no art. 84 do CPC.

O segundo acórdão do TRF da 4ª Região foi proferido em sede de apelação interposta contra sentença que extinguiu a Execução Fiscal nº 5008453-63.2014.4.04.7111 e condenou a União ao ressarcimento das despesas em que o executado incorreu para a contratação e manutenção de garantia. Neste acórdão, o fundamento determinante para a decisão foi a não

² Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

³ Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

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

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

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

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

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

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

taxatividade do art. 84 do CPC. Segundo o acórdão, a interpretação sistemática do dispositivo em questão revela que a expressão “despesas processuais” tem abrangência muito mais ampla do que o rol do art. 84. A título de exemplo, o acórdão menciona os arts. 95 e 98 do CPC, que dispõem, respectivamente, sobre as despesas com honorários periciais e sobre as despesas processuais que não devem ser suportadas pelos beneficiários da gratuidade de justiça. Conforme o acórdão, os honorários periciais não estão elencados no rol do art. 84 e, a despeito disso, são, indubitavelmente, despesas processuais. Já o art. 98 elenca, em seu § 1º uma lista de custos do processo sujeitos à gratuidade, abordando, ao lado dos honorários, um novo rol de despesas processuais que abrange itens não contemplados no art. 84.

Por fim, o acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo foi proferido nos autos do Agravo de Instrumento nº 2002444-11.2019.8.26.0000, interposto pelo Município de Itirapina contra decisão de primeiro grau que condenou o ente municipal ao ressarcimento dos gastos que o executado teve com contratação e manutenção de seguro garantia em execução fiscal extinta por força da procedência dos embargos opostos à execução. Em adição aos fundamentos utilizados pelos dois acórdãos do TRF da 2ª Região apresentados acima, o acórdão utilizou como fundamentos determinantes para a decisão o conteúdo *(i)* do art. 776 do CPC, que estabelece o dever de o exequente ressarcir ao executado “os danos que este sofreu, quando a sentença, transitada em julgado, declarar inexistente, no todo ou em parte, a obrigação que ensejou a execução”, e *(ii)* do art. 16, Parágrafo único da Lei de Execução Fiscal, segundo o qual, “se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária”.

Apresentados os fundamentos determinantes dos acórdãos localizados em nossa pesquisa que são favoráveis à pretensão dos contribuintes de ver a Fazenda Pública sucumbente condenada a ressarcir-lhes os custos em que incorreram para a contratação e manutenção de garantias, analisemos os fundamentos determinantes dos acórdãos contrários a esta pretensão. Iniciaremos esta análise transcrevendo as ementas e os principais trechos dos votos destes acórdãos:

TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. APELAÇÕES. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SEGURO-GARANTIA. CONTRATO PRIVADO. ÔNUS DO CONTRATANTE QUE NÃO DEVE SER CONSIDERADO NAS DESPESAS ORIUNDAS DA SUCUMBÊNCIA. PRECEDENTE DO TRF DA 2ª REGIÃO. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS DEVIDA. INCIDÊNCIA DO ART.85, §3º DO NOVO CPC. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÕES CONHECIDAS E PROVIDAS EM PARTE PARA MAJORAR OS HONORÁRIOS EM FAVOR DO

PARTICULAR E PARA EXCLUIR O CUSTO DO SEGURO-GARANTIA DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. [...]. 2. A contratação de seguro-garantia para Execuções Fiscais é faculdade do executado, que tem total liberdade para decidir se vai pagar para transferir o risco à seguradora. Por ser um contrato privado, uma faculdade, não se mostra admissível a sua inclusão como ônus sucumbencial. 3. Nesse sentido: "No que se refere ao pedido de condenação da exequente ao pagamento dos custos advindos da contratação do seguro-garantia, deve ser ressaltado que a conduta do fisco não é capaz de gerar dano indenizável, na medida em que age premido pelo poder-dever de constituir e cobrar os tributos previstos em lei. Além disso, o seguro-garantia não é modalidade de garantia imposta ao contribuinte, conforme se observa do art. 9º da Lei nº 6.830/80. 10-Apelação parcialmente provida. (AC - Apelação - Recursos - Processo Cível e do Trabalho 0104624-03.2015.4.02.5006, LUIZ ANTONIO SOARES, TRF2 - 4ª TURMA ESPECIALIZADA.)" [...]. 5. Remessa necessária e apelações conhecidas e providas em parte para majorar os honorários em favor de ORICA BRASIL LTDA. e MACHADO MEYER, SENDACZ E OPICE ADVOGADOS e excluir da condenação a inclusão dos custos do seguro-garantia. [...]

A inclusão do gasto com seguro-garantia, contratado para garantir a execução, nas despesas processuais está equivocada. O seguro-garantia é um contrato celebrado pelo executado com o segurador para que este, mediante o pagamento do prêmio pelo segurado/executado, assumo o risco em caso de sucesso do exequente.

A álea dos contratos de seguro é facilmente perceptível na relação entre segurado e segurador, eis que a obrigação está diretamente ligada a evento futuro e incerto. A contratação desse tipo de seguro para Execuções Fiscais é faculdade do executado, que tem total liberdade para decidir se vai pagar para transferir o risco à seguradora. Por ser um contrato privado, uma faculdade, não se mostra admissível a sua inclusão como ônus sucumbencial, pois a se admitir tal hipótese estar-se-ia transferindo ao Estado o patrocínio indireto de seguradores, algo inimaginável no Estado Democrático de Direito; bem como haveria verdadeira condicionante à atuação do Fisco, qual seja, ajuizar Execuções Fiscais "perfeitas", que não dessem azo a embargos, o que também é inimaginável.

[...]⁴ (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região, 2019a)

EXECUÇÃO FISCAL. CANCELAMENTO DA INSCRIÇÃO. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE. MAJORAÇÃO. ART. 20, § § 3º E 4º DO CPC. RESSARCIMENTO DE SEGURO-GARANTIA. IMPOSSIBILIDADE. [...] 9-No que se refere ao pedido de condenação da exequente ao pagamento dos custos advindos da contratação do seguro-garantia, deve ser ressaltado que a conduta do fisco não é capaz de gerar dano indenizável, na medida em que age premido pelo poder-dever de constituir e cobrar os tributos previstos em lei. Além disso, o seguro-garantia não é modalidade de garantia imposta ao contribuinte, conforme se observa do art. 9º da Lei nº 6.830/80. 10-Apelação parcialmente provida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região, 2019b)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. INSCRIÇÃO INDEVIDA. CANCELAMENTO DA CERTIDÃO. EXTINÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. DESCABIMENTO. PRETENSÃO DE RESSARCIMENTO DOS VALORES GASTOS COM A GARANTIA. MATÉRIA RELATIVA À RESPONSABILIDADE CIVIL. INCABÍVEL A DISCUSSÃO NESTES AUTOS. [...] 3. Pedido de ressarcimento quanto aos valores gastos para garantir a

⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (2 Turma Especializada). *Apelação n. 0000556-24.2010.4.02.5120*. Relator Des. Federal Eugênio Rosa de Araujo, 27 de junho de 2019. Disponível em <https://bitly.com/fQVPL>. Acesso em 06 jun. 2020.

execução. Matéria de responsabilidade civil do Estado, não cabendo qualquer decisão na presente execução. 4. Sentença Mantida. NEGATIVA DE PROVIMENTO AO RECURSO.

[...]

Ademais, cumpre salientar que o Estado é isento de custas, sendo certo que, as despesas com a carta de fiança deve ser postuladas pela via própria, eis que não estão abrangidas pelo artigo 20 do CPC, uma vez que a executada poderia optar pelo oferecimento de outra garantia.

A garantia do Juízo por meio de carta de fiança ou seguro garantia cria para o contribuinte o ônus de remunerar a instituição financeira ou a seguradora por fornecê-lo, proporcionalmente ao valor garantido e ao tempo de tramitação do processo.

Ora, no caso em tela, uma vez cancelada a CDA por inscrição indevida, há fundamentos que justificam, em tese, o direito de reparação pelo ônus da sujeição à cobrança.

O ordenamento jurídico nacional garante ao prejudicado ressarcir-se de todos os prejuízos diretos e imediatos, entre os quais as despesas incorridas com a carta de fiança ou seguro garantia durante o trâmite do processo.

Nestas hipóteses, a questão é de responsabilidade civil do Estado, cuja caracterização funda-se no art. 37, §6º, da Constituição Federal, e que, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, possui como requisitos: a) o próprio dano (na espécie, a despesa com a garantia); b) a ação administrativa (aqui, a cobrança de tributo indevido), e; c) o nexo de causalidade (o vínculo de causa e efeito entre a cobrança indevida e assunção da despesa).

Desta forma, na presente execução não cabe qualquer decisão neste sentido, devendo a executada, se for o caso, postular seu direito pela via própria, nos termos da fundamentação supra. (RIO DE JANEIRO, Tribunal de Justiça, 2015)

No primeiro acórdão do TRF da 2ª Região, proferido nos autos da Apelação nº 0000556-24.2010.4.02.5120, foram dois os fundamentos determinantes para a reforma da decisão que havia condenado a União ao ressarcimento das despesas incorridas pelo executado vencedor com a contratação e manutenção de seguro garantia. O primeiro fundamento determinante foi o entendimento de que a contratação de seguro garantia é uma faculdade do executado, que, nos dizeres do acórdão “tem total liberdade para decidir se vai pagar para transferir o risco à seguradora”. Em decorrência disso, ao se condenar a Fazenda Pública a ressarcir os valores pagos pelos particulares às seguradoras, “estar-se-ia transferindo ao Estado o patrocínio indireto das seguradoras, algo inimaginável no Estado Democrático de Direito”. Por sua vez, o segundo fundamento determinante para a decisão foi o fato de que a condenação da Fazenda Pública ao ressarcimento das despesas em questão implicaria na condição de que o Fisco só pudesse ajuizar “Execuções Fiscais ‘perfeitas’, que não dessem azo a embargos”, o que, segundo o acórdão, não poderia ser exigido.

No segundo acórdão do TRF da 2ª Região, proferido nos autos da Apelação nº 0104624-03.2015.4.02.5006, também houve dois fundamentos determinantes para afastar a

condenação da União ao ressarcimento das despesas com a contratação e manutenção de seguro garantia. O primeiro deles foi o argumento de que a contratação em questão seria uma opção do contribuinte e não uma imposição do processo. Já o segundo fundamento determinante foi a alegação de que o ajuizamento da execução fiscal não seria uma conduta indenizável, na medida em que ao ajuizar a execução fiscal, o fisco estaria agindo “premidado pelo poder-dever de constituir e cobrar os tributos previstos em lei”.

Por fim, no terceiro acórdão contrário à condenação da Fazenda Pública ao ressarcimento das despesas com a contratação e manutenção de seguro garantia em execuções fiscais, proferido nos autos da Apelação nº 0154852-43.2001.8.19.0001, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro partiu da premissa de que o CPC traria rol taxativo em relação às despesas reembolsáveis pelo vencido ao vencedor. Dessa forma, considerando que as despesas com a manutenção de garantias não estão elencadas neste rol, refutou a possibilidade de condenação da Fazenda Pública ao ressarcimento dessas despesas. De todo modo, considerou que a pretensão em questão seria matéria de responsabilidade civil do estado, que poderia ser pleiteada pelo executado e apurada em ação própria.

2.1 CONCLUSÕES PARCIAIS

Apesar de extensa, a análise legislativa e jurisprudencial feita até aqui indica quais são os principais fundamentos para avaliar se a Fazenda Pública sucumbente deve ou não ressarcir o executado pelos custos que este teve para a contratação e manutenção de garantias em uma execução fiscal.

Os três acórdãos favoráveis à condenação da Fazenda Pública ao reembolso das despesas com garantias analisaram basicamente as mesmas duas questões: a taxatividade do art. 84 do CPC e a liberalidade do executado para contratar seguro-garantia ou fiança ou apresentar outros tipos de garantia ao juízo da execução. Estes acórdãos chegaram à conclusão de que o art. 84 do CPC não é taxativo e que a contratação de seguro-garantia ou fiança não é uma liberalidade do executado, vez que, diferentemente do que ocorre nas execuções cíveis, nas execuções fiscais, a garantia do juízo é um pressuposto à oposição de embargos. Assim, a contratação da garantia, no entendimento desses acórdãos, seria uma imposição legal.

Por sua vez, os dois acórdãos do TRF da 2ª Região contrários à condenação da Fazenda Pública analisaram a questão da liberalidade do executado na contratação do seguro e da fiança, bem como questões de cunho axiológico, como se seria justo repassar à Fazenda Pública os custos de um contrato privado, firmado entre executado e seguradora ou instituição bancária, e se seria justo obrigar a Fazenda Pública a somente ajuizar execuções fiscais “perfeitas”. O terceiro acórdão contrário à condenação da Fazenda Pública, do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, considerou que o rol do art. 20 do CPC/73⁵ seria taxativo e, por isso, eventual dever do Estado de ressarcir ao executado as despesas que este teve com a contratação e a manutenção de garantias seria matéria de responsabilidade civil do estado, que deveria ser aferida em ação própria.

O primeiro ponto de destaque é que a questão atinente à taxatividade do art. 84 do CPC foi expressamente refutada pelos três acórdãos favoráveis à condenação e não foi levado em conta como um fundamento determinante pelos dois acórdãos do TRF da 2ª Região contrários à condenação. O único acórdão que deu guarida a este fundamento foi o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, que ainda assim, entendeu que a questão poderia ser suscitada em ação própria, tendente a apurar a responsabilidade civil do Estado em razão de o ajuizamento da execução fiscal ter se mostrado infundada no decorrer do processo.

O segundo ponto de destaque é que os acórdãos do TRF da 2ª Região, que negaram provimento à pretensão de condenação da Fazenda Pública ao ressarcimento das despesas com a contratação e manutenção das garantias, não se pautaram em um argumento de direito positivo, mas nas questões de cunho axiológico expostas acima.

Com efeito, considerando o conjunto dos seis acórdãos localizados em nossa pesquisa, bem como os fundamentos que foram considerados determinantes por uns e por outros, é possível afirmar que o ponto central para a análise que este artigo pretende fazer não envolve a taxatividade ou não do rol do art. 84 do CPC nem e as questões de cunho axiológico – a justiça de se repassar ao Estado os custos de um contrato privado e a justiça de se obrigar a Fazenda Pública a só ajuizar execuções fiscais perfeitas – apresentadas pelos acórdãos do TRF da 2ª Região, mas a questão atinente à liberalidade do contribuinte para a

⁵ Correspondente ao art. 84 do CPC/2015

contratação do seguro-garantia ou da fiança bancária, já que este se mostrou o ponto de maior discordância entre os acórdãos.

Dessa forma, no próximo tópico, serão analisados os três aspectos apresentados acima – (i) a taxatividade do art. 84 do CPC, (ii) das questões axiológicas relativas à justiça de se repassar os custos de um contrato particular de fiança ou de seguro para a Fazenda Pública sucumbente; e, principalmente, (iii) a configuração ou não de uma liberalidade ou de uma vantagem ao executado no ato de contratação de uma garantia, com enfoque maior neste último aspecto, eis que, como este é o ponto central da discussão – com ênfase na questão da liberalidade do executado.

3 ANÁLISE DO PANORAMA LEGISLATIVO E JURISPRUDENCIAL.

3.1 QUESTÕES AXIOLÓGICAS: É INJUSTO TRANSFERIR À FAZENDA PÚBLICA OS CUSTOS DE UM CONTRATO PARTICULAR DE SEGURO OU FIANÇA OU EXIGIR O AJUIZAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS “PERFEITAS”? (POR QUÊ “A SENTENÇA CONDENARÁ O VENCIDO A PAGAR AO VENCEDOR AS DESPESAS QUE ANTECIPOU”?)

Iniciaremos nossa análise pelos argumentos axiológicos utilizados como fundamento determinante pelos acórdãos do TRF da 2ª região, que negaram provimento ao pedido de condenação da Fazenda Pública sucumbente ao ressarcimento das despesas que o executado vencedor teve para a contratação e manutenção de garantia para poder embargar a execução fiscal. O motivo de se iniciar a análise por este ponto é que estes fundamentos nos permitirão compreender as razões pelas quais o ordenamento jurídico brasileiro impõe ao juiz a obrigação de condenar o sucumbente a ressarcir ao vencedor as despesas processuais por ele antecipadas no curso do processo.

Pois bem, um dos fundamentos determinantes dos acórdãos apresentados no item anterior para a negativa ao pedido dos executados para que Fazenda Pública sucumbente fosse condenada a ressarcir-lhes as despesas incorridas com a contratação e manutenção de seguro-garantia foi a circunstância de que isso implicaria a transferência do ônus de um contrato particular, firmado entre executado e seguradora, para o Estado. Segundo os acórdãos, essa transferência seria “algo inimaginável no Estado-Democrático de Direito”.

Além disso, os acórdãos consideram que caso essa transferência fosse possível, estar-se-ia impondo ao Estado o dever de só ajuizar execuções fiscais “perfeitas”.

Parece-nos, todavia, que a transferência dos ônus que a parte vencedora teve com o processo para a parte sucumbente é a exatamente a lógica do sistema de sucumbência adotada pelo direito processual brasileiro, que busca justamente reestabelecer a situação jurídica daquele que foi obrigado a buscar a jurisdição estatal para o reconhecimento de um direito ou da inexistência dele.

O primeiro passo para a compreensão das razões da existência desse dever está nas noções de processo e de conflito. Não é demasiado afirmar que o conflito é um dos elementos centrais do Direito. Carnelutti (1932, p. 108) chega a afirmar que não houvesse conflitos, nem sequer haveria necessidade de ordenamento jurídico.

Essa noção de conflito como elemento central do Direito também está presente na obra de Pugliesi (2009, p. 186), que define o Direito “como uma área específica do saber/fazer humanos voltada à solução de conflitos”. Para explicar a importância do papel dos conflitos no Direito, o autor se utiliza de uma alegoria bastante didática, na qual aproxima o Direito da ciência médica e afirma que estados conflitivos são como “patológicos/patógenos e a atitude pragmática corresponde ao seu tratamento” (PUGLIESI, 2009, 187). Paulo Cesar Conrado (2003, p. 35) se utiliza dessa mesma alegoria didática e esclarece que a atitude pragmática para tratar essa patologia surgida em uma relação jurídica é o processo: “toda vez que essas relações (as materiais) não se desenvolvem natural e espontaneamente, ou seja, nos exatos moldes prescritos pelo direito material, dariam espaço ao direito processual, que viria à luz justamente para regular a atividade estatal tendente à composição do litígio”.

Essas noções de conflito e de processo também são exploradas por Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 586-589), que, no entanto, sai do campo da alegoria e explica a situação de maneira técnica, a partir dos conceitos de normas jurídicas primárias e normas jurídicas secundárias. Segundo o autor, as normas jurídicas primárias são aquelas que estabelecem deveres jurídicos, ao passo que as normas jurídicas secundárias são aquelas que estabelecem sanções coativas para o cumprimento daqueles deveres. As normas primárias, portanto são aquelas que regem as relações jurídicas de direito material, ao passo que as normas secundárias são aquelas que regem a relação jurídica de direito processual apta provocar o

Estado a coagir, pelo exercício da jurisdição, o devedor ao cumprimento da obrigação estabelecida pela norma de direito material.

Vê-se, assim, que todo processo – com exceção, naturalmente, daqueles de jurisdição voluntária – nasce de um conflito no cumprimento de uma obrigação que, invariavelmente, será regida por uma norma jurídica de direito material. Em estado “saudável”, portanto, as relações jurídicas nascem para ser cumpridas sem a intervenção do Estado-juiz. Quando essas obrigações, contudo, não são cumpridas de forma espontânea, surge uma patologia, a ser remediada pelo Estado, por meio da prestação de tutela jurisdicional. A tutela jurisdicional, portanto, tem função dupla: reconhecer a existência do conflito e obrigar o descumpridor da obrigação a cumpri-la, reestabelecendo, de uma forma ou de outra, a normalidade.

O objetivo do processo, dessa forma, é reestabelecer a situação de normalidade no cumprimento das obrigações jurídicas. Todavia, considerando que o processo, a rigor, implica em custos para ambas as partes, a simples prestação da tutela jurisdicional que põe fim ao conflito não é suficiente para reestabelecer a situação de normalidade. Afinal, se um dos sujeitos da relação jurídica precisa despender recursos com um processo judicial para que o outro sujeito cumpra seu dever, ao final do processo, ainda que a obrigação seja cumprida de maneira forçada, o *status quo ante* não estará reestabelecido por completo. Para que isso ocorra, aquele que deu causa ao processo em razão do descumprimento da obrigação original deve ressarcir as despesas incorridas pela parte contrária com a atividade jurisdicional.

Foi justamente em torno desse raciocínio que se desenvolveu o princípio da sucumbência, segundo o qual, tudo o que foi necessário ao reconhecimento do direito – e, assim, concorreu para diminuí-lo, deve ser recomposto ao seu titular. Afinal, a atuação da lei não deve implicar redução do patrimônio da parte em favor da qual foi aplicada, sendo do interesse de um estado justo que o emprego do processo não se resolva em prejuízo daquele que tem razão (CHIOVENDA, 1965, p. 325). Dessa forma, é necessário que a parte que deu causa ao conflito ressarça os custos que a outra parte teve com o processo. Caso contrário, a parte “inocente” não voltará à exata mesma situação em que se encontrava antes da instauração do conflito, já que seu patrimônio terá sofrido diminuição em função dos custos que foi obrigada a ter com o processo.

Parece-nos, portanto, que a razão pela qual o direito positivo brasileiro determina que o juiz condene o vencido a ressarcir as despesas que o vencedor teve em decorrência do

processo está diretamente ligada à necessidade de se reestabelecer o *status quo ante* ao nascimento do conflito. Não há assim, nenhum caráter punitivo nesta determinação, mas simples ressarcimento dos custos que a parte vencedora foi obrigada a ter com a atividade jurisdicional.

Como indica James Marins (2016, p. 47), o direito tributário é conflituoso quase que naturalmente, na medida em que as relações tributárias implicam a subordinação do patrimônio privado do particular ao Estado. Nesse passo, toda vez que a Fazenda Pública entende que o contribuinte ou o responsável tributário não deu cumprimento espontâneo a uma relação jurídica tributária, ela tem o direito de provocar o Estado-juiz a exercer seu dever de jurisdição e coagir o suposto devedor ao cumprimento forçado do dever jurídico de pagar o tributo pretensamente devido, por meio do ajuizamento de uma execução fiscal. No entanto, caso o Estado-juiz, ao final do processo, chegue à conclusão de que a relação jurídica tributária não foi descumprida – seja porque nunca existiu, seja porque já foi extinta pelo pagamento, pela decadência, prescrição, etc. – o juiz deve determinar que a Fazenda Pública ressarça ao executado os custos que este teve para exercer seu direito de defesa. Caso contrário, a despeito de ter a razão, quem sairá prejudicado no processo é parte que foi executada indevidamente.

Diante dessas constatações, não nos parece válida a premissa adotada pelo TRF da 2ª Região de que não se pode esperar que a Fazenda Pública só ajuizasse execuções fiscais “perfeitas”, que não deem azo a embargos. O sistema de sucumbência adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro tem como objetivo exatamente obrigar aquele que deu causa à ação a ressarcir os custos que a parte adversa teve com o processo. É possível dizer, assim, que o sistema de sucumbência exige sim dos autores, que estes só ajuízem ações “perfeitas”, pois, caso não o façam, terão que ressarcir ao réu os custos que este teve para o exercício de sua defesa no processo. Com a Fazenda Pública não é diferente. Se ela ajuíza uma execução fiscal “imperfeita” e com isso obriga o executado a ter custos com a contratação de uma garantia, ela deve, por força do sistema de sucumbência, ressarcir o executado desses custos, reestabelecendo a situação pré-conflito.

Vale destacar ainda que de acordo com o art. 2º, §3º da LEF, as procuradorias fazendárias não são obrigadas a cobrar judicialmente todo e qualquer débito tributário que lhes seja encaminhado pelos órgãos de cobrança. Na realidade, elas são obrigadas, por força

do dispositivo legal, a fazer o controle administrativo da legalidade da cobrança antes de promover sua inscrição em dívida ativa, justamente, a fim de não ajuizarem execuções fiscais indevidas – ou imperfeitas, nos termos utilizados pelo acórdão da Apelação nº 0000556-24.2010.4.02.5120.

Também não se sustenta o argumento de que ao se condenar a Fazenda Pública sucumbente ao ressarcimento dos custos incorridos pelo executado vencedor com a contratação e manutenção de seguro-garantia ou fiança bancária estar-se-ia transferindo ao Estado o patrocínio de seguradoras ou instituições bancárias, o que seria “algo inimaginável no Estado Democrático de Direito”. Ora, o art. 84 do CPC elenca entre as despesas processuais expressamente reembolsáveis a remuneração do assistente técnico. A contratação de um assistente técnico pela parte é um contrato privado, exatamente como o contrato de fiança ou o contrato de seguro. Nem por isso a parte sucumbente está livre de ressarcir este custo à parte vencedora. O raciocínio jurídico é o mesmo que o exposto em relação ao às execuções fiscais “perfeitas”. O sistema de sucumbência e causalidade adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro exige que a parte vencida ressarça à vencedora todas as despesas processuais que esta teve para exercer o direito de defesa, sob pena de não se reestabelecer o *status quo ante* ao conflito, prejudicando aquele que tem razão.

3.2 A TAXATIVIDADE DO ART. 84 DO CPC E A HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO

Como exposto no item 1.3 um dos temas mais abordados nos estudos que envolvem a condenação da Fazenda Pública ao ressarcimento de despesas com a contratação e a manutenção de garantias envolve a taxatividade ou não das despesas elencadas no rol do art. 84 do CPC. Apesar disso, além de ter sido refutado pelos acórdãos que deram guarida ao pedido dos executados vencedores, o argumento pela taxatividade só foi adotado como razão de decidir por um dos três acórdãos contrários à condenação da Fazenda Pública, que considerou, no entanto, que a questão poderia ser levantada como hipótese de responsabilidade civil do estado.

O art. 84 do CPC, que está inserido na seção denominada “das despesas, dos honorários advocatícios e das multas” prescreve que “as despesas abrangem as custas dos

atos do processo, a indenização de viagem, a remuneração do assistente técnico e a diária de testemunha”. À primeira vista, a má redação do dispositivo realmente deixa dúvidas quanto à interpretação mais adequada à regra. As despesas processuais abrangeriam *apenas* as custas dos atos do processo, a indenização de viagem e a remuneração do assistente técnico, como considerou o acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, ou estes custos *também* estariam abrangidos pelas despesas processuais, como consideraram os três acórdãos apresentados acima favoráveis à condenação da Fazenda Pública ao ressarcimento das despesas do executado vencedor com a contratação e manutenção de garantias na execução fiscal?

Em nosso entender, conclusão mais acertada é a de que o rol do art. 84 é exemplificativo. Além das outras despesas processuais não elencadas no rol do art. 84 mas compreendidas no art. 98 do CPC – o que, a nosso ver, já comprova que as despesas processuais existentes não são apenas aquelas elencadas no art. 84 – há uma série de outras despesas processuais ao longo do CPC que também não estão compreendidas no art. 84. Um exemplo são as perícias, que, a despeito de não estarem incluídas no rol do art. 84, são previstas como uma despesa processual que deve ser ressarcida pelo vencido ao final do processo, nos termos expressos do art. 91 *caput* e § 1º do CPC.⁶

Em âmbito doutrinário, não localizamos em nossas pesquisas nenhum posicionamento pela taxatividade do art. 84 do CPC. A título de exemplo, ao comentar o dispositivo, Luiz Dellore (2019, p. 297) assevera expressamente que “trata-se de rol exemplificativo, especialmente considerando o item (i) que é genérico”. Da mesma forma, Humberto Theodoro Júnior (2019, p. 111) assevera que “despesas são todos os demais gastos feitos pela parte na prática de atos processuais, com exclusão dos honorários advocatícios, que receberam do novo Código tratamento especial (art. 85)”. Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery (2018, p. 1286), também consideram que a enumeração do art. 84 é exemplificativa, “pois por despesas processuais devem ser entendidos todos os gastos

⁶ “Art. 91. As despesas dos atos processuais praticados a requerimento da Fazenda Pública, do Ministério Público ou da Defensoria Pública serão pagas ao final pelo vencido.

§ 1º As perícias requeridas pela Fazenda Pública, pelo Ministério Público ou pela Defensoria Pública poderão ser realizadas por entidade pública ou, havendo previsão orçamentária, ter os valores adiantados por aquele que requerer a prova.

§ 2º Não havendo previsão orçamentária no exercício financeiro para adiantamento dos honorários periciais, eles serão pagos no exercício seguinte ou ao final, pelo vencido, caso o processo se encerre antes do adiantamento a ser feito pelo ente público.”

empreendidos para que o processo pudesse cumprir *sua função social*". Araken de Assis (2015, p. 357), igualmente, considera que "as despesas necessárias à prática e à efetivação dos atos processuais. É o que declara, categoricamente, o art. 82, caput, parte final, que considera reembolsáveis todas as despesas realizadas 'até a plena satisfação do direito reconhecido no título'" e assevera que "para tornar restituível a despesa, não importa seu caráter extrajudicial, mas sua indispensabilidade para os atos processuais". No mesmo sentido, Misael Montenegro Filho (2018, p. 81) assevera que "o dispositivo foi redigido de forma exemplificativa, listando algumas despesas processuais. O vencido deve ser condenado ao pagamento de toda e qualquer despesa idônea e legítima, realizada em decorrência da instauração e tramitação do processo".

Entendemos que ao afirmar que o rol do art. 84 do CPC é exemplificativo e, em especial, ao asseverar que toda despesa idônea, legítima e indispensável aos atos processuais deve ser ressarcida pelo vencido ao vencedor do processo, a doutrina está alinhada aos princípios da causalidade e da sucumbência na forma exposta no tópico 2.1 deste artigo. Como apresentado naquele tópico, esses princípios têm como objetivo restabelecer ao vencedor a situação que este vivenciava antes da instauração do processo. Essa situação não seria alcançada caso o direito não previsse mecanismos para que o vencedor fosse ressarcido dos custos que este teve com o exercício de sua defesa em juízo.

Com efeito, diante dessa constatação, não nos parece acertada a solução dada pelo acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro de considerar que a questão seria de responsabilidade civil do estado, que deveria ser apurada em autos próprios. Como ficará claro no próximo tópico, a contratação de um seguro garantia ou de uma fiança bancária para garantir uma execução é um ato legítimo, idôneo e ligado de forma direta ao direito de defesa do executado, que, por força dos princípios da sucumbência e da causalidade, devem ser ressarcidos nos próprios autos da execução ou dos embargos a ela atrelados. Não nos parece que haveria sentido em exigir o ajuizamento de uma nova ação para se possibilitar o reestabelecimento do *status quo ante* daquele que foi executado indevidamente pela Fazenda Pública.

3.3 A LIBERALIDADE DO EXECUTADO NA CONTRATAÇÃO DA GARANTIA

Com exceção do acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, que considerou que a questão da condenação da Fazenda Pública sucumbente ao pagamento das despesas que o executado vencedor teve com a contratação e manutenção de seguro-garantia ou fiança bancária em execução fiscal envolvia responsabilidade civil do Estado, todos os demais analisaram se as despesas em questão seria ou não uma liberalidade do executado, chegando a conclusões opostas. Alguns acórdãos consideraram que tal contratação seria um ato de liberalidade do executado e que, por isso, os ônus dessa contratação não poderiam ser repassados à Fazenda Pública sucumbente ao final do processo e outros consideraram que diante do fato de a garantia da execução fiscal ser um pressuposto processual dos embargos, a contratação dessas garantias não configuraria uma liberalidade e seus ônus poderiam ser repassados à Fazenda Pública sucumbente. Parece-nos, todavia, que tanto uns como os outros estão equivocados. Há liberalidade por parte do executado, mas o ônus deve ser repassado à Fazenda Pública sucumbente.

Na forma do art. 16, § 1º da Lei de Execução Fiscal, “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”. Por sua vez, ao tratar das execuções cíveis em geral, o CPC dispõe, em seu artigo 914, que “o executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos” e, em seu art. 919, dispõe que “o juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes”. Vê-se, assim, que, nas execuções cíveis em geral, a garantia da execução é um requisito apenas para a atribuição de efeito suspensivo aos embargos, ao passo que nas execuções fiscais, a garantia é um pressuposto de constituição do processo⁷.

⁷ Neste sentido: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. *NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO* E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL. [...] 6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - *não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.* [...] 9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao

Essa constatação deixa claro o fato de que a garantia da execução fiscal não é uma liberalidade do contribuinte, mas uma exigência legal para o recebimento dos embargos pelo juiz. A dúvida lançada pelos acórdãos analisados sobre a suposta liberdade do contribuinte para garantir a execução fiscal, portanto, diz respeito à forma da garantia e não sobre a necessidade da garantia em si.

Analisando a Lei de Execução Fiscal, verifica-se que há vários dispositivos tratando das formas pelas quais a execução fiscal pode ser garantida. A nosso ver, os mais importantes deles são os arts. 9º, 10 e 11.⁸

Esses dispositivos denotam que existe uma sutil, mas importante diferença entre a garantia do juízo e a penhora. Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 173) explica que “o depósito em dinheiro, a fiança e seguro garantia não são, formalmente, penhora”. Ao tratar dessas diferenças, Renato Lopes Becho (2018, p. 35) esclarece que as garantias à execução são oferecidas pelo executado, ao passo que a penhora é o ato de constrição patrimonial realizado por agentes públicos. Cassio Scarpinella Bueno (2009, p. 247) aprofunda a questão, afirmando que a penhora só pode ser praticada depois de esgotado o prazo que a lei dá ao executado para pagar ou garantir a execução. No mesmo sentido, Paulo Cesar Conrado

regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial n. 1272827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 22 de maio de 2013. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101962316&dt_publicacao=02/08/2013. Acesso em 26 set. 2020).

⁸ “Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá: I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. § 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge. § 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) § 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) § 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora. § 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional. § 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

[...]

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem: I - dinheiro; II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa; III - pedras e metais preciosos; IV - imóveis; V - navios e aeronaves; VI - veículos; VII - móveis ou semoventes; e VIII - direitos e ações. § 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção. § 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º. § 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.”

(2013, p. 174) acentua que a penhora é espécie do gênero garantia, ao lado do depósito, da fiança bancária e do seguro. Ou seja, garantia e penhora são figuras jurídicas distintas. A garantia é oferecida pelo executado, ao passo que a penhora é ato de expropriação forçada praticada pelo Estado, por meio de seus agentes, que, nas execuções fiscais, só pode ser praticado depois de esgotado o prazo legal de 5 dias, contados desde a citação do executado, sem que tenha havido o pagamento voluntário do débito, a apresentação de garantia ou a oposição de exceção de pré-executividade.

A diferenciação entre os dois institutos permite concluir que o art. 9º da Lei de Execução Fiscal trata das formas que o executado tem de garantir o juízo, ao passo que o art. 11 trata da ordem que os agentes públicos devem obedecer ao realizar a penhora de bens do executado. O art. 9º não estabelece ordem de preferência entre as formas de garantia da execução. E a ordem expressamente estabelecida pelo art. 11 diz respeito exclusivamente às hipóteses de penhora e não às hipóteses de garantia. Dessa forma, o art. 11 da LEF retira a discricionariedade do oficial de justiça e do procurador fazendário, que não devem penhorar ou solicitar ao juízo a penhora de bens de acordo com sua vontade ou opinião, mas sempre obedecendo a ordem de preferência legalmente estabelecida (BECHO, 2018, p. 37).

A interpretação conjunta desses dispositivos permite concluir que o executado, citado da execução fiscal, pode efetuar o depósito judicial do valor discutido, oferecer fiança bancária ou seguro garantia ou ainda indicar bens à penhora, sendo certo que, nesta última hipótese, deverá obedecer a ordem estipulada no art. 11.

Vê-se, assim, que, tratando-se da garantia da execução fiscal – e não da penhora – não há ordem de preferência entre o depósito em dinheiro e o oferecimento de fiança bancária ou seguro garantia. Vale dizer, desta forma, que, a título de exemplo, se o executado oferece à penhora um bem imóvel de sua propriedade, a Fazenda Pública pode invocar a ordem estabelecida no art. 11 da Lei de Execução Fiscal para rejeitar o oferecimento do bem em questão.⁹ Todavia, se, no prazo legal, o executado oferece fiança bancária ou seguro garantia caucionando a execução, não existe autorização legal para que a Fazenda Pública ou o juízo

⁹ Nesta hipótese, cabe ao juiz avaliar o caso concreto, sopesando o princípio da máxima eficiência da execução com o do menor sacrifício do devedor, a fim de decidir se aceita o bem oferecido ou acata o pedido fazendário e determina a penhora de outros bens de maior preferência.

a rejeite¹⁰ sob a justificativa de que haveria preferência do dinheiro sobre a fiança bancária e o seguro.

Apesar disso, a inexistência de uma ordem de preferência entre o dinheiro e a fiança ou o seguro na fase anterior à penhora nas execuções fiscais não responde a dúvida posta no início deste tópico. Na realidade, ela só confirma que ainda que o executado esteja obrigado a garantir a execução para que seus embargos sejam recebidos, a apresentação de uma forma de garantia ou de outra é uma escolha do executado. Além disso, não há como negar o fato de que a contratação de uma fiança bancária ou de um seguro-garantia tem um custo que não existiria caso o executado optasse por realizar o depósito judicial do valor executado. Seria possível, dessa forma, afirmar que a contratação do seguro ou da fiança poderia ser evitada pelo contribuinte e, portanto, que os custos em questão seriam supérfluos ou voluptuários, de modo que seria injusto imputar-lhes à Fazenda Pública sucumbente? Apesar de contraintuitiva, nos parece que a resposta é não. E a justificativa para essa resposta não será dada pelo direito positivo, mas pela filosofia do direito e, mais especificamente, pela teoria dos valores.

Conforme as lições de Renato Becho (2009, p. 281), a axiologia (ou teoria dos valores) intervém na estrutura do ordenamento jurídico e na própria formação das normas jurídico-tributárias, oferecendo instrumental para conhecer o conteúdo dos textos normativos. Ainda de acordo com Becho (2009, p. 321), “a axiologia filosófica penetra no âmbito jurídico tendo por veículo os princípios”. Com efeito, ao analisar o texto constitucional de 1988, verifica-se que ele consagrou os como princípios a proteção ao valor social do trabalho e à livre iniciativa (CF, art. 1º, IV), a propriedade privada (art. 170, II) e a livre concorrência (CF, art. 170, II e IV). Vale dizer, assim, que a proteção ao trabalho, à livre iniciativa, à propriedade privada e à livre concorrência são valores tão prestigiados pela sociedade brasileira que foram protegidos por meio da positivação em nível constitucional.

Além disso, ainda conforme ensina Renato Becho (2009, p. 335), a proteção da liberdade do contribuinte é o pressuposto do direito tributário. O direito tributário, portanto, serve para limitar a atuação do Estado, protegendo o contribuinte de seu poder fiscal. Nas

¹⁰ Naturalmente, desde que estejam de acordo com os parâmetros exigidos pela Fazenda Pública credora, como, por exemplo, em âmbito federal, com as Portaria PGFN nº 664/2009 (fiança bancária) e Portaria PGFN nº 164/2014 (seguro garantia)

palavras de Becho, “o Estado não pode tributar livremente, pois sua liberdade de tributação tem que coexistir com a liberdade de existência do contribuinte”.

Com efeito, esse pressuposto de que o direito tributário tem como função proteger o contribuinte limitando o poder estatal não se aplica somente ao direito tributário substantivo. Ele se aplica também ao direito tributário adjetivo, ligado às normas jurídicas secundárias mencionadas no tópico 2.1 deste artigo, que estabelecem sanções coativas para o cumprimento forçado das obrigações, por meio da coação jurisdicional. Afinal, de nada adiantaria termos no Brasil uma enorme gama de princípios constitucionais tributários tendentes a proteger o contribuinte do poder fiscal do estado se essas mesmas regras e princípios se limitassem ao direito material tributário, deixando de fora o momento em que essa força estatal se concretiza e o direito tributário se materializa por meio do processo de execução fiscal e dos atos de expropriação patrimonial a ele atinentes.

Dessa forma, considerando que a Constituição Federal de 1988 consagrou como valores caros à sociedade brasileira a proteção ao trabalho, à livre iniciativa, à propriedade privada e à livre concorrência e que a função maior do direito tributário é proteger a liberdade do contribuinte contra poder fiscal do Estado, parece-nos possível afirmar que a o art. 9º da Lei de Execução Fiscal deu opções ao executado para que este pudesse escolher por qual forma prefere garantir a execução fiscal – se por depósito em dinheiro, seguro-garantia ou fiança bancária – justamente para permitir a coexistência da tributação com a liberdade de existência do contribuinte, em consonância com princípios da proteção ao trabalho, da livre iniciativa, da propriedade privada e da livre concorrência.

Em termos mais práticos, em consonância com os princípios da proteção ao trabalho, da livre iniciativa, da propriedade privada e da livre concorrência, a Lei de Execução Fiscal garantiu a liberdade do contribuinte permitindo que este escolhesse por qual meio seria mais conveniente garantir a execução fiscal para exercer direito de defesa contra a cobrança. Cabe ao devedor analisar sua realidade concreta e avaliar se ele pode depositar ou se é mais saudável, do ponto de vista de gestão empresarial, contratar uma garantia, na medida em que a realização do depósito pode prejudicar ou inviabilizar, por exemplo, seu fluxo de caixa, sua capacidade de investimento em mão de obra e inovação, etc. Ou seja, caso o depósito em dinheiro fosse obrigatório ou preferencial, a própria liberdade de existir do contribuinte estaria comprometida pela tributação.

Diante do exposto, parece-nos difícil defender que a contratação de uma garantia para uma execução fiscal não seja uma escolha do executado. Ela é uma escolha, mas uma escolha legítima, justa e ética tendente a preservar a liberdade de existência do contribuinte frente ao poder fiscal do Estado. Não se trata, assim, de uma opção por “transferir o risco à seguradora”, como consignado na Apelação nº 0000556-24.2010.4.02.5120, do TRF da 2ª Região. Ela também não é um benefício, como sustentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional¹¹, mas uma medida de boa gestão empresarial, em consonância com os valores da proteção ao trabalho, da livre iniciativa, da propriedade privada e da livre concorrência, todos consagrados e protegidos pelo texto constitucional.

Vê-se, assim, que a despeito de haver sim certo grau de liberalidade por parte do executado, a despesa com a contratação e a manutenção de garantias em execução não é uma despesa supérflua, que poderia ser evitada, caso o executado tivesse a “boa vontade” de fazer o depósito, como conotam os acórdãos contrários à condenação da Fazenda Pública ao ressarcimento desse custo e a referida manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir que diversamente do que ocorre nas execuções cíveis em geral, na execução fiscal, o executado é obrigado a garantir a execução fiscal para poder opor embargos a fim de desconstituir o título executivo apresentado pela Fazenda Pública. A garantia da execução é, assim, um pressuposto processual para o recebimento dos embargos à execução, por meio da qual o executado poderá exercer seu direito de defesa contra a cobrança, caso entenda que esta é indevida. Os custos incorridos pelo executado

¹¹ “Segundo nota enviada ao Valor pela assessoria de imprensa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a sentença ‘infelizmente confundiu despesas processuais a que faz jus o vencedor da ação com os gastos inerentes a um benefício conferido ao executado’. De acordo com a Fazenda, a carta de fiança ‘não é só um benefício concedido ao executado como, e mais importante, uma opção do executado. Se tal opção não existisse, o executado estaria obrigado a obter uma liminar ou fazer o depósito integral em dinheiro caso desejasse a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão’. Ainda segundo a nota, a ‘União, fundada em precedentes do TRF da 2ª Região (RJ), já recorreu da decisão e espera vê-la reformada em breve.’” AGUIAR, Adriana. União deve ressarcir seguro de contribuinte em execução fiscal. *Valor Econômico*. São Paulo, 15 jan. 2018. Disponível em <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2018/01/15/uniao-deve-ressarcir-seguro-de-contribuinte-em-execucao-fiscal.ghtml>. Acesso em 26 set. 2020

com a contratação e com a manutenção da garantia estão, dessa forma, umbilicalmente ligados ao seu direito de defesa.

Com efeito, o sistema da sucumbência adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro tem como objetivo restabelecer a situação em que o vencedor do processo se encontrava antes do nascimento da situação conflituosa na relação jurídica de direito material, que deu causa à instauração do processo. Para o restabelecimento desse *status quo* não basta ao Estado-juiz julgar a causa. É necessário que ele condene quem deu causa ao conflito a ressarcir todas as despesas que a parte adversa teve com o processo, seja na posição de autor, seja na de réu. Caso contrário, a parte vencedora não terá restabelecida a condição que tinha antes da instauração do conflito, eis que terá tido seu patrimônio diminuído em função das despesas com o processo. Dessa forma, caso a Fazenda Pública ajuíze uma execução fiscal que, futuramente, venha a ser extinta devido ao provimento dos embargos do devedor, o sistema da sucumbência exige que a Fazenda Pública ressarça ao executado todas as despesas que este teve com o exercício de sua defesa no processo.

Além disso, a opção dada pela Lei de Execução Fiscal ao contribuinte para garantir a execução fiscal por meio de seguro garantia ou carta de fiança bancária não pode ser considerada como um favor ou como uma escolha odiosa, tendente a prejudicar a Fazenda Pública. Isso deve, em primeiro lugar, ao fato de que não existe uma ordem de preferência entre o depósito, o seguro-garantia e a fiança bancária na fase anterior à penhora. Além disso, a liberdade dada ao contribuinte para escolher entre essas três formas de garantia se justifica pelo fato de que as normas tributárias, sejam de direito tributário material ou de direito tributário processual, têm como objetivo promover a coexistência da tributação com a liberdade do contribuinte, ai consideradas a liberdade de existir (livre iniciativa), de trabalhar, de manter a propriedade privada e de manter livre concorrência no mercado. Para isso tudo, é o contribuinte – e só ele – que poderá decidir, para manter a boa gestão empresarial, se é melhor garantir a execução fiscal via depósito ou mediante a contratação de um seguro-garantia ou de uma fiança bancária.

Dessa forma, ainda que haja certo grau de liberalidade para que o executado escolha por qual meio ele irá garantir a execução fiscal a fim de poder defender-se da cobrança em sede de embargos, essa liberalidade é legítima e tem amparo em fundamentos constitucionais, não existindo razão jurídica para que as despesas com a contratação e a

manutenção de seguro-garantia ou fiança bancária sejam excluídos da regra geral do princípio da sucumbência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUIAR, Adriana. União deve ressarcir seguro de contribuinte em execução fiscal. *Valor Econômico*. São Paulo, 15 jan. 2018. Disponível em <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2018/01/15/uniao-deve-ressarcir-seguro-de-contribuinte-em-execucao-fiscal.ghtml>. Acesso em 26 set. 2020
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.
- ASSIS, Araken. *Processo civil brasileiro* 1. ed. v. II, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. São Paulo: Noeses, 2018.
- BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial n. 1272827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 22 de maio de 2013. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101962316&dt_publicacao=02/08/2013. Acesso em 26 set. 2020.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Recurso Especial 1803004/SP*. Relator Min. Herman Benjamin, 21 de março de 2019. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1829955&num_registro=201900692498&data=20190618&formato=PDF. Acesso em 16 jun. 2020
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (2 Turma Especializada). *Apelação n. 0000556-24.2010.4.02.5120*. Relator Des. Federal Eugênio Rosa de Araujo, 27 de junho de 2019. Disponível em <https://bityli.com/fQVPL>. Acesso em 06 jun. 2020.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2. Região (2. Turma Especializada). *Apelação n. 0104624-03.2015.4.02.5006*. Relator Des. Federal Luiz Antonio Soares, 13 de setembro de 2019. Disponível em <https://bityli.com/ZVqwB>. Acesso em 06 jun. 2020.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma). *Agravo de Instrumento n. 5045251-74.2018.4.04.0000*. Relator Des. Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila, 24 de abril de 2019. Disponível em <https://bityli.com/orZik>. Acesso em 06 jun. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região (1. Turma) *Apelação Cível n. 5008453-63.2014.4.04.7111*. Relator Des. Federal Alexandre Gonçalves Lippel, 20 de fevereiro de 2020. Disponível em <https://bityli.com/DAoM2>. Acesso em 06 jun. 2020.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARNELUTTI, Francesco. Introduzione allo studio del diritto processuale tributário. *Rivista di diritto processuale civile*. 2. Pádua: Cedam, 1932.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Tradução de J. Guimarães Menegale. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1965. v. 3.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. *Introdução à teoria geral do processo civil*. 2. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, *Justiça em números 2020*. Brasília: CNJ, 2019.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca. DELLORE, Luiz. ROQUE, Andre Vasconcelos. OLIVEIRA JÚNIOR, Zulmar Duarte de. *Teoria geral do processo: parte geral: comentários ao CPC de 2015*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 9. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MONTEGRO FILHO, Misael. *Novo Código de Processo Civil comentado*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

NERY JUNIOR, Nelson. NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de processo civil comentado*, 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

PUGLIESI, Márcio. *Teoria do direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (21. Câmara Cível). *Apelação nº 0154852-43.2001.8.19.0001*, Relatora Des. Mônica Sardas, 24 de novembro de 2015. Disponível em <https://bityli.com/b1mxo>. Acesso em 17 jun. 2020.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça de São Paulo (18. Câmara de Direito Público). *Agravo de Instrumento n. 2002444-11.2019.8.26.0000*, Relator Des. Henrique Harris Júnior, 28 de fevereiro de 2020. Disponível em <https://bityli.com/RJyJe>. Acesso em 06 jun. 2020.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Código de Processo Civil anotado*. 22. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.