

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

Rafael Victor Novais Farias Costa

**OS IMPACTOS DA LEI Nº 13.105/2015 NO PROCESSO CAUTELAR FISCAL:
A APLICAÇÃO SOBRE A ÓTICA DO PODER GERAL DE CAUTELA E O
SINCRETISMO PROCESSUAL REGRESSIVO**

RECIFE

2019

RAFAEL VICTOR NOVAIS FARIAS COSTA

**OS IMPACTOS DA LEI Nº 13.105/2015 NO PROCESSO CAUTELAR FISCAL:
A APLICAÇÃO SOBRE A ÓTICA DO PODER GERAL DE CAUTELA E O
SINCRETISMO PROCESSUAL REGRESSIVO**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado, linha de pesquisa Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Lúcio Grassi de Gouveia

RECIFE

2019

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA
COORDENAÇÃO GERAL DE PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO

OS IMPACTOS DA LEI Nº 13.105/2015 NO PROCESSO CAUTELAR FISCAL:

**A APLICAÇÃO SOBRE A ÓTICA DO PODER GERAL DE CAUTELA E O
SINCRETISMO PROCESSUAL REGRESSIVO**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado, linha de pesquisa Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos, do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Aluno: Rafael Victor Novais Farias Costa

Orientador: Dr. Lúcio Grassi de Gouveia

Data de Aprovação: 11/02/2019

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Lúcio Grassi de Gouveia
Orientador – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Sérgio Torres Teixeira
Examinador – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Thiago Lapenda
Examinador – Faculdade Salesiana do Recife

Para minha família, pela enorme torcida, especialmente minha querida tia Anita (*in memoriam*) por tanta felicidade na vontade de viver. Sentimos uma enorme saudade de sua alegria.

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, agradeço a Deus por sempre ter atendido meus pedidos e conhecer como ninguém o meu coração, que aliás, mandou fazer de uma forma especial para mim. Tudo o que acontece em nossas vidas tem um propósito especial, basta termos a paciência necessária para compreender os desígnios de Deus em nossas vidas.

Agradeço à minha família. Por tanta torcida, não me cabe deixar escapar os nomes dos queridos tios Ailton Novais, Josenalba Novais, Marcos Frederico, Aurelita Novais, Aurelina Novais e todos os seus filhos, meus queridos e amados primos.

Aos meus pais, Guilherme Vital e Adelza Novais, pela condução da minha vida. Saibam que sinto um orgulho imensurável de ser filho de vocês.

Ao meu irmão Guilherme Vital, por tanto me escutar quando não quero que mais ninguém saiba dos meus medos e aflições. Meu melhor amigo em todas as vidas.

Para minha esposa Marina Novais. Uma luz que acedeu na jornada da minha vida quando, para o amor, me encontrava em total escuridão. As vezes nem sei se ela existe mesmo ou se vivo um sonho. Cumplicidade e amizade sempre acompanham nossas vidas e como costume reproduzir: ao lado (ou na frente) de um homem, é preciso uma grande mulher. Obrigado por tudo, minha menininha.

Aos amigos que o Tribunal de Justiça de Pernambuco me proporcionou. Sempre atenciosos e compreensivos com o atarefado e problemático servidor professor. Muito obrigado pela sensível compreensão, Camila Rodrigues Adekoya, Danielly Miranda, Simone Medeiros, Paloma Accioly, Caio Aragão, Danilo, Luiz, Tagore, Michele Sá e Ana.

Meus agradecimentos aos Magistrados Alberto Freitas e Rafael de Menezes, pelos cuidados, conselhos, estímulos e aprendizados na atividade profissional.

Aos amigos que o mestrado da UNICAP me proporcionou. Marina Ferreira, Natasha Suruagy, Bruno Doering, Thaminne Moraes, Roseli Matias, Lauro de Castro e Anna Cecilia, foi um prazer participar dessa loucura toda ao lado de vocês.

Agradeço aos amigos e professores que sempre torceram para essa construção. Cristiano Lopes, Ana Cláudia Campos, Rafael Antunes, Rogério Renzetti, Marcílio Ferreira, Kleyvson Miranda, Ricardo Galvão, Bruno Trigueiro, Mozart Borba, Carmem Tenório, Tiago Erhardt, Alexandre Teixeira, Paulo Furtado, Thiago Lapenda, dentre outros que certamente esquecerei de mencionar.

Ao professor Sérgio Torres por tanta gentileza e excepcionais aulas de teoria do processo.

Agradeço aos demais professores do programa de Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco, especialmente na figura do coordenador Marcelo Labanca, pessoa da maior compreensão e simplicidade.

Por fim e não menos importante, ao meu orientador professor Lúcio Grassi pelo encaminhamento de tema tão desafiador e por me mostrar uma visão de vida incomparável. Muito obrigado por tudo.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo examinar a utilização da Medida Cautelar Fiscal instituída pela Lei nº 8.397 de 6 de janeiro de 1992 em face da nova sistemática processual criada pela Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015. O novo Código de Processo Civil apresentou reformulação no estudo das medidas provisórias, unificando os procedimentos de natureza antecipatória e incidental, satisfativa ou assecuratória, conotando a intenção de simplificar os instrumentos. Essa medida, por certo, influenciou os procedimentos cautelares outrora existentes, incluindo-se a específica medida assecuratória utilizada pelas respectivas Fazendas Públicas. Idealizada como forma de proteção ao crédito de natureza pública, a Medida Cautelar Fiscal permanece tendo aplicação mesmo após a edição do novo código de ritos, cabendo ao operador adaptá-la às inovações apresentadas. Em respeito aos preceitos constitucionais do contraditório e ampla defesa, a atividade de cobrança dos tributos dependerá da adoção de diversos procedimentos administrativos, além da necessidade de ingresso da ação de execução fiscal para ultimar os atos de expropriação patrimonial para satisfação do crédito. A utilização de impugnações e recursos na esfera administrativa e judicial poderão protelar o pagamento dos tributos e conceder prazos indevidos para que o devedor torne-se insolvente, prejudicando a arrecadação fiscal. Desse modo, é preciso compreender que a manutenção da administração pública dependerá da adoção de medidas que garantam a efetividade da atividade de arrecadação. Por conseguinte, será defendida a manutenção e expansão das hipóteses de cabimento da Medida Cautelar Fiscal à luz do novo Código de Processo Civil. Para tanto, adota-se a evolução do poder geral de cautela pelo juízo (art. 139, IV, CPC/15), como forma de legitimar mais hipóteses de cabimentos além dos casos estampados na específica lei. No mesmo sentido, a otimização dos procedimentos assecuratórios e expropriatórios realizados mesmos autos judiciais, mediante a compreensão do sincretismo processual na sua forma regressiva, ocasionaria economia e celeridade processuais.

Palavras-chave: Medida Cautelar Fiscal; Novo Código de Processo Civil; Poder Geral de Cautela; Sincretismo Processual Regressivo.

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the use of the Fiscal Cautelar Measure instituted by Law No. 8,397 of January 6, 1992, in view of the new procedural system created by Law 13,105 of March 16, 2015. The new Code of Civil Procedure presented a reformulation in the study of provisional measures, unifying procedures of an anticipatory and incidental, satisfactory or joint nature, concluding the intention to simplify the instruments. This measure, of course, influenced the precautionary procedures that existed previously, including the specific assecuratorial measure used by the Public Treasuries repectivas. Conceived as a form of protection for public credit, the Fiscal Cautelar Measure remains applicable even after the new code of rites has been edited, and the operator has to adapt it to the innovations presented. In compliance with the constitutional precepts of the adversary and ample defense, the tax collection activity will depend on the adoption of various administrative procedures, in addition to the need to file a tax enforcement action to finalize the acts of property expropriation for credit satisfaction. The use of appeals and appeals in the administrative and judicial spheres may delay the payment of taxes and allow undue time for the debtor to become insolvent, thereby jeopardizing tax collection. In this way, it is necessary to understand that the maintenance of the public administration will depend on the adoption of measures that guarantee the effectiveness of the activity of collection. Consequently, it will be defended the maintenance and expansion of the hypotheses of compliance of the Fiscal Cautelar Measure in light of the new Code of Civil Procedure. In order to do so, it is adopted the evolution of the general power of caution by the court (article 139, IV, CPC / 15), as a way to legitimize more hypotheses of cabimentos besides the cases stamped in the specific law. In the same sense, the optimization of the assecuratorial and expropriatory procedures carried out in the same judicial courts, through the understanding of procedural syncretism in its regressive form, would cause procedural economy and celerity.

Keywords: Fiscal Caution Measure; New Code of Civil Procedure; General Power of Caution; Syncretism Processual Regressive.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 MEDIDAS CAUTELARES NO ORDENAMENTO BRASILEIRO	13
1.1 Breves relatos sobre a evolução histórica das medidas cautelares.....	13
1.2 Tutela antecipatória e a medida cautelar	19
1.3 Requisitos processuais para concessão da tutela cautelar no novo CPC ..	24
1.3.1 Aspectos gerais	24
1.3.2 A probabilidade do direito.....	26
1.3.3 Perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo	29
1.3.4 Reversibilidade da tutela provisória.....	31
2 A DISCIPLINA NORMATIVA DO SISTEMA PROCESSUAL TRIBUTÁRIO.....	34
2.1 A importância da arrecadação fiscal nas receitas públicas.....	34
2.2 Esfera administrativa do processo tributário	42
2.3 O aspecto especialista do executivo fiscal.....	50
3 A MEDIDA CAUTELAR FISCAL	63
3.1 O Contexto da criação normativa.....	63
3.2 Discipinamento legal: lei nº 8.397/1992	70
3.3 Principais críticas ao instituto.....	77
4 OS IMPACTOS DA LEI Nº 13.105/2015 NO PROCESSO CAUTELAR FISCAL: A APLICAÇÃO SOBRE A ÓTICA DO PODER GERAL DE CAUTELA E O SINCRETISMO PROCESSUAL REGRESSIVO	84
4.1 O cenário da cautelar fiscal sob a égide do novo código de processo civil	84
4.2 A aplicação do poder geral de cautela e a lei nº 8.397/1992	93
4.3 Efetivação do sincretismo processual na medida cautelar fiscal	99

CONCLUSÃO.....	108
REFERÊNCIAS.....	112
ANEXOS.....	119
Lei nº 8.397/1992.....	120
Lei nº 6.830/1980.....	124

INTRODUÇÃO

A manutenção da atividade administrativa por parte dos entes políticos requererá a realização de despesas na concretização dos direitos sociais estampados pela Constituição Federal.

União, Estados, Distrito Federal e Municípios dependerão de receitas públicas para concretização desses anseios, encontrando nos tributos a principal fonte capaz de custear a estrutura administrativa.

A cobrança de tributos será feita em respeito aos procedimentos administrativos e judiciais idealizados no Estado Democrático de Direito, garantindo a todos o exercício do contraditório e da ampla defesa, além da inafastabilidade jurisdicional.

Em respeito aos ditames do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), a cobrança de tributos será iniciada mediante o procedimento administrativo denominado de Lançamento Tributário, realizado no interior das secretarias de fazenda, capaz de identificar o sujeito passivo da relação fiscal, a natureza e montante da dívida tributária.

Não se tratando de ato isolado, o pretense devedor poderá opor meios para questionar a cobrança sem que isso signifique a ausência proposital de cumprir com suas responsabilidades perante as respectivas Fazendas Públicas. Para tanto, mecanismos administrativos ou judiciais serão postos às mãos dos contribuintes.

Por outro lado, inegavelmente que parcela dos devedores tributários se aproveitam dos diversos meios de impugnação para, propositalmente, ganharem tempo no intento de promover a evasão fiscal ou se tornarem insolventes.

É preciso compreender que, em respeito aos mesmos ditames constitucionais, a atividade de cobrança somente poderá ser ultimada através da intervenção do Poder Judiciário, mediante o manejo a ação de execução fiscal, promovida pela específica Lei nº 6.830/80.

O papel do judiciário reside na consagração do respeito ao direito de propriedade, evitando que pessoas possam ser segregadas dos seus bens sem a correspondente previsão legal.

Como terceiro imparcial, caberá ao Estado-Juiz sopesar os interesses do Estado-Fisco em conflito com o cidadão.

Toda essa estruturação, por certo, entrava a atividade de arrecadação fiscal, prejudicando a obtenção de receitas de direito público, notadamente nos casos de proposital sonegação tributária.

Exatamente nesse contexto, surgiu a Lei nº 8.397/1992 instituindo a denominada medida cautelar fiscal, possibilitando que os entes políticos requeressem a indisponibilidade de bens do devedor tributário como forma de garantia da futura execução fiscal.

Existindo constituição regular do crédito tributário, o desfazimento proposital de bens ensejará a presunção de fraude ao fisco, autorizando o uso dessa tutela de natureza cautelar com o objetivo assecuratório do interesse coletivo da arrecadação.

Em que pese a louvável intenção do legislador de 1992, a medida cautelar fiscal não escapou de severas críticas por parte dos contribuintes e da própria administração pública.

A possibilidade de tornar indisponíveis bens sem antes oportunizar o exercício do contraditório, ensejou na lei traços de inconstitucionalidade, ainda que não tenha sido declarada.

Aliado a esse fato, a rigidez de seus requisitos passou a incutir nas Procuradorias a inutilidade do provimento em detrimento do manejo direto do feito executivo. Considerando a necessidade de prévia constituição do crédito, a intenção de proteção patrimonial estaria perdida, sendo tarde demais utilizá-la apenas quando já na fase de execução.

Entretanto, é preciso compreender que com o advento do novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105/15, essa perspectiva pode ser alterada.

A simplificação das medidas provisórias de caráter antecedente ou incidental, satisfativa ou assecuratória, idealizada pelo novo diploma processual tem grande valia para a adoção da medida cautelar fiscal.

Considerando a possibilidade de unificar procedimentos de proteção e satisfação por meio da aplicação do sincretismo processual regressivo e identificação do processo uno, um novo despertar quanto a utilização da medida seria adotada por meio da simplificação dos procedimentos. Tutela de natureza cautelar e a execução fiscal caminhando no mesmo sentido.

Do mesmo modo, a consagração do poder geral de cautela por parte do Magistrado como mecanismo de se fazer cumprir decisões judiciais na busca pela proteção ao direito, poderia ocasionar o alargamento das hipóteses de cabimento legalmente estabelecidas.

A proposta do presente trabalho reside exatamente na intenção de confrontar as normas elencadas na específica lei da cautelar fiscal à luz do novo Código de Processo Civil, expondo sua aplicação e aceitação pelo novo disciplinamento procedimental.

Diante da inovação que o tema representa, antes faz-se necessário compreender a natureza da medida cautelar fiscal em face das inovações da tutela provisória. Também será necessário compreender aspectos relevantes da arrecadação fiscal e a estruturação da atividade de cobrança administrativa e judicial dessas receitas.

Quando ultrapassado esses pontos, veremos a previsão normativa da medida cautelar fiscal e o contexto político de sua criação, tecendo pontuais críticas realizadas no momento de sua edição legislativa.

No desenvolvimento da problemática, o trabalho buscará promover exame dogmático sobre a utilidade da medida cautelar fiscal no atual sistema processual cível instituído pela Lei nº 13.105/15.

1 MEDIDAS CAUTELARES NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

1.1 Breves relatos sobre a evolução histórica das medidas cautelares

O critério de desenvolvimento histórico das medidas cautelares no ordenamento jurídico, pressupõem a compreensão sobre a concepção da segurança ao provimento jurisdicional final.

Ao longo dos anos, com o desenvolvimento dos estudos e codificação de procedimentos judiciais, cada vez mais passou a ser possível que litígios se protraíam no tempo, escapando ao julgador e às partes uma célere resolução das contendas submetidas ao crivo do Estado-Juiz.

Em decorrência desse natural desenvolvimento, o objeto a ser discutido pode se perder com o passar do tempo, tornando inócua a procura do direito. Exatamente em função dessa possibilidade, o direito processual percebeu a necessidade de nova evolução jurídica para concessão de provimentos de proteção ou antecipação do direito em análise¹.

O direito romano ganha destaque na evolução histórica desse instituto, estabelecendo as diretrizes iniciais do denominado *interditos*, assim compreendidos como instrumentos tomados pelo julgador no sentido de proibir certa atividade (*interdicta prohibitoria*), restituir ou restaurar coisas (*interdicta restitutória*) e determinar a exibição de documentos (*interdicta exhibitoria*)².

A origem no direito italiano ganhou profundos avanços sobre esse tema a partir dos estudos de Giuseppe Chiovenda e Piero Calamandrei³.

O primeiro autor elevou o processo cautelar ao mesmo nível do processo de conhecimento (cognição) ou de execução (satisfação), apenas associando-o a

¹ SILVIA, Ovídio A. Baptista da. A ação cautelar inominada no direito brasileiro. 4ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 1992. p. 14-18.

² GENARO, Leandro Lopes. A cautelar antecipatória de penhora no novo código de processo civil. Revista dos Tribunais, vol. 974/2016, p. 367-392, Dez / 2016.

³ SILVIA, Ovídio A. Baptista da. Do processo cautelar. 3ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2006. p. 03-11.

provisoriedade do instituto. O segundo afirmou que a tutela cautelar não seria um fim em si mesma, caracterizando-se como instrumento para o futuro provimento.

Independentemente da natureza idealizada em sua origem, a noção pretendida foi no sentido de salvaguardar o proveito final, obstando que a sentença proferida na fase de conhecimento deixasse de ser efetivada pelo perecimento do bem perseguido.

Em estudos avançados sobre o tema, Ovídio Baptista apresentou uma série de escritos destinados à importância da tutela cautelar no ordenamento nacional. Em “*teoria da ação cautelar*” explanou a evolução histórica do instituto, reconhecendo que a origem italiana não revelou real natureza jurídica dessas medidas, enaltecendo a necessidade de positivação de suas medidas:

Somente agora, depois de incansáveis estudos feitos em tema de classificação de sentença e das importantíssimas análises de suas respectivas cargas de eficácia, foi possível conceber um processo jurisdicional *definitivo* que não fosse *satisfativo* do direito judicialmente protegido, posto que as *stipulationes praeteriae* do Direito Romano, particularmente a *actio damni infecti*, assim como os *interditos*, não eram tidos pelos romanos como verdadeiramente jurisdicionais⁴.

Para o jurista essas evoluções se apresentam como realidade mundial, aplicáveis como a *jurisdiction des référés*⁵ dos franceses ou como *procedimentos de segurança* do direito lusitano. Compreendendo-o como atual realidade nos ordenamentos procedimentais, o direito pátrio evoluiu sua percepção na aplicação desses institutos.

No direito processual brasileiro, a tipificação do processo cautelar ganhou relevância por meio dos estudos realizados pelo Ministro da Justiça Alfredo Buzaid na

⁴ SILVIA, Ovídio A. Baptista da. Do processo cautelar. 3 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2006. p. 4

⁵ PAIM, Gustavo Bohrer. O référé francês. Revista de Processo, vol. 203/2012, p. 99-118, Jan/ 2012.

elaboração do Código de Processo Civil de 1973, ressaltados na exposição de motivos do novo códex com as inovações constantes do livro III⁶.

Em que pese a doutrina mencionar que o direito nacional já estava sendo contaminado pela necessidade desse provimento, a respeito da aplicação liminar no remédio constitucional do Mandado de Segurança disciplinado pela legislação anterior (art. 7º, II, Lei 1.533/1951⁷) ou até a utilização de medidas preventivas pelo código

⁶ Analisando o tema, Mateus Costa Pereira ponderou: “Servindo-se de uma passagem de Chiovenda como epígrafe, Alfredo Buzaid abriu a Exposição de Motivos do CPC/73 refletindo a necessidade de uma nova codificação; ao mesmo tempo em que aduzia pontos positivos e negativos em reformar o código então vigente (CPC/39), consignou que o caminho adotado tinha sido indispensável à remodelação das instituições fundamentais e para alinhar o direito processual civil às conquistas modernas” (PEREIRA, Mateus Costa. Tutela provisória de urgência: premissas doutrinárias questionáveis + negligência da historicidade + equívocos legislativos. In: GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; PEREIRA, Matheus; DIDIER JR., Fredie; FONSECA COSTA, José Eduardo (orgs.). Grandes temas do Novo CPC. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 257).

⁷ Lei nº 12.016/09: “Art. 7º. Ao despachar a inicial, o juiz ordenará: (...) II - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida”.

anterior (art. 676, CPC/39⁸) sua inclusão no específico diploma processual foi tratada como uma evolução procedimental⁹.

A percepção do tempo foi fundamental para a aceitação dessa estrutura. Utilizando-se de clássico exemplo, ao imaginar o processo como uma árvore, espera-se que seus frutos possam ser colhidos no momento oportuno.

A retirada de forma precoce ocasionará prejuízos em conviver com algo não suficientemente finalizado e capaz de externar a devida segurança jurídica que dela se espera. No direito nacional o grau de certeza de que uma decisão enfrenta, não raras vezes, a confirmação por órgãos colegiados superiores, com a aplicação dos diversos recursos existentes às mãos dos litigantes.

Aliás, o direito de contraditório e ampla defesa coexiste com o da razoável duração do processo, elevados a nível de garantias constitucionais fundamentais (art. 5º, LV e LXXVIII, CF/88). Entretanto, essa aplicação somente será possível se garantias forem prestadas no sentido de salvaguardar.

⁸ CPC/1939: “Art. 676. As medidas preventivas poderão consistir:

I – no arresto de bens do devedor;

II – no sequestro de coisa móvel ou imóvel;

III – na busca e apreensão, inclusive de mercadorias em trânsito;

IV – na prestação de cauções;

V – na exibição de livro, coisa ou documento (arts. 216 a 222);

VI – em vistorias, arbitramentos e inquirições ad perpetuam memoriam;

VII – em obras de conservação em coisa litigiosa;

VIII – na prestação de alimentos provisionais, no caso em que o devedor seja suspenso ou destituído do pátrio poder, e nos de destituição de tutores ou curadores, e de desquite, nulidade ou anulação de casamento;

IX – no arrolamento e descrição de bens do casal e dos próprios de cada cônjuge, para servir de base a ulterior inventário, nos casos de desquite, nulidade ou anulação de casamento;

X – na entrega de objetos ou bens de uso pessoal da mulher e dos filhos; na separação de corpos e no depósito dos filhos, nos casos de desquite, nulidade ou anulação de casamento”.

⁹ Ovídio A. Baptista da Silva ressaltou a importância dessa evolução entre os anteriores códigos, explanando: “Para se ter uma ideia da expressiva valoração da tutela cautelar, na doutrina contemporânea refletida no código, basta lembrarmos que, no revogado código processual brasileiro de 1939, as ações cautelares apareciam sob a denominação de ‘processos acessórios’, incluídas num título, com a denominação de ‘medidas’ preventivas. As tais ‘medidas’ preventivas, o velho código dedicava apenas treze artigos, enquanto o Código atual lhe concede nada menos do que noventa e três artigos (arts. 796-889)” (SILVIA, Ovídio A. Baptista da. Teoria geral do processo civil. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 3-4).

Retornando ao exemplo outrora explanado, a colheita tardia dos frutos também não atingirá o objetivo pretendido, pois tornar-se-ão imprestáveis.

Uma das possíveis soluções estaria, exatamente, na proteção cautelar desses frutos até efetiva definição do proprietário. Conduzindo para aquilo que Cândido Rangel Dinamarco¹⁰ chamou de remédio contra os males do tempo, porque o decurso deste poderia trazer danos aos litigantes que, embora tenha direito ao bem que pretende, de outro modo acabaria ficando sem possibilidade de obtê-lo ou de fruir utilmente o bem que viesse a obter.

Ressalte-se que a medida aqui enfrentada não deve ser vista como regra aplicável a quaisquer relações jurídicas discutidas. Em verdade, a normalidade de uma discussão judicial deve aguardar todo o desfecho de argumentos tecidos pelas partes envolvidas, sendo a medida cautelar utilizada apenas quando constatada a ineficiência do tempo sobre o direito perseguido¹¹.

Por outro lado, a crescente busca pela proteção jurisdicional, notadamente após a consagração de diversos direitos pelo texto constitucional de 1988, assoberbou o Poder Judiciário, necessitando ponderar a segurança jurídica de suas decisões com o respeito à celeridade e razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, CF). Para José Herval Sampaio Júnior essa consagração de direitos não foi acompanhada da devida preparação da estrutura administrativa:

Não houve, no entanto, um acompanhamento preparado e estruturado para receber esses novos clientes, aos quais conscientes de sua garantia constitucional de acesso à justiça numa ótica material passaram a procurar a justiça em um volume antes inimaginável e muitas vezes em situação emergencial e até mesmo para proteger o seu direito na iminência de ser violado, logo é imprescindível que mesmo não sendo a decisão mais importante dentro do processo, as tutelas de urgência, principalmente as requeridas já no início do processo, conhecidas como liminares, assumem

¹⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. A nova era do processo civil. São Paulo. Malheiros, 2004. p. 55-56.

¹¹ Conforme leciona Ovídio A. Baptista da Silva: “A tutela cautelar é uma forma particular de proteção jurisdicional predisposta a assegurar, preventivamente, a efetiva realização dos direitos subjetivos ou de outras formas de interesse reconhecidos pela ordem jurídica como legítimos, sempre que eles estejam sob ameaça de sofrer algum dano iminente e de difícil reparação, desde que tal estado de perigo não possa ser evitado através das formas normais de tutela jurisdicional” (SILVIA, Ovídio A. Baptista da. Teoria geral do processo civil. 5ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2010. p. 307).

uma importância vital para a efetividade do direito que se quer vê protegido via processo¹².

A legislação processual civil de 1973 merece valioso respeito em decorrência da aceitação do instituto da antecipação da tutela, estampada no art. 273 e com alterações advindas pela lei nº 8.952/1994.

Não se trata dos mesmos institutos, conforme será detalhado no próximo tópico, mas inegavelmente pretende prestigiar a aplicação do direito em discussão antes de seu perecimento.

A semelhança dos institutos, inclusive, foi percebida com a aplicação do princípio da fungibilidade entre essas tutelas (art. 237, §7º, CPC/73¹³)¹⁴.

Longe de exaurir precioso tema na esfera processualista, em respeito aos inúmeros estudos específicos da matéria, a síntese da natureza cautelar pode ser estruturada na máxima de garantia e segurança, aplicáveis em favor dos litigantes de uma ação e também em respeito ao sistema jurídico pátrio, zelando pela credibilidade do Estado-Juiz.

A inovação processual ocorrida em 2015 não extinguiu a necessidade dessas medidas, ao revés, passou a discipliná-las de forma conjunta e com maior participação do Magistrado na condução da efetividade dessas medidas e simplificação processual.

¹² SAMPAIO JÚNIOR, José Herval. Tutela cautelar no novo CPC. In: GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; PEREIRA, Matheus; DIDIER JR., Fredie; FONSECA COSTA, José Eduardo (orgs.). Grandes temas do Novo CPC. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 303.

¹³ CPC/1973: "Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e: I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou II - fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu [...] §7º Se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, deferir a medida cautelar em caráter incidental do processo ajuizado.

¹⁴ IMHOF, Cristiano. Código de processo civil: interpretado. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 680.

Trata-se de mais um movimento do processo civil objetivando conceder fluidez na aplicação dessas medidas, aglutinando-as sob a batuta da chancela provisória (art. 294, CPC/15¹⁵), em contrariedade à parcela da doutrina que prega o viés temporário.

Não menos importante, esse aspecto evolutivo também alcançou a seara do processo judicial tributário, desenvolvendo-se em medidas antecipatórias em favor do contribuinte, de um lado, e de outro em favor das Fazendas Públicas, destinatárias das receitas dessa natureza.

A medida cautelar fiscal pode ser enquadrada como uma delas. Idealizada sob a perspectiva de proteção ao patrimônio público e efetivação dos créditos de natureza tributária, a lei nº 8.397 de 06 de janeiro de 1992, estabeleceu procedimentos de natureza cautelar para salvaguardar a saúde patrimonial do devedor de tributos até sua efetiva quitação. Antes de adentrar ao aspecto teórico dessa medida, faz-se necessário compreender a tutela provisória idealizada pelo legislador do código processualista de 2015.

1.2 Tutela antecipatória e a medida cautelar

Prosseguindo no intento evolutivo das normas processuais, a lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, ao inaugurar o novo código de processo civil, pretendeu simplificar a aplicação dos institutos de antecipação e acautelamento idealizados pelo código anterior.

Essa nova estruturação passou a condensar tutelas antecipatórias e cautelares dentro do mesmo livro sob a chancela da denominação *da tutela provisória*.

¹⁵ CPC/2015: “Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência. Parágrafo único. A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental.

A maior preocupação do legislador estava voltada para a concessão simplificada de cognição sumária que protegesse a tutela dos direitos contra o efeito do tempo¹⁶, ainda que sem exaurimento dos direitos ao contraditório ou ampla defesa.

Contudo, a doutrina pondera que essa preocupação resultou na junção de coisas consideradas diversas¹⁷.

O art. 294, CPC/15 recebe numerosas críticas por reunir, sob a mesma batuta denominada de tutela provisória de urgência, os casos de tutelas cautelares e antecipatórias, aparentemente não se preocupando com a diferença de suas essências: proteger o direito ou antecipar sua fruição.

Lúcio Grassi de Gouveia, analisando os aspectos inerentes ao estudo da tutela de evidência introduzido pela novel lei nº 13.105/15, explana posição crítica sobre a denominação utilizada:

A tutela provisória (expressão usada pelo legislador) pode fundar-se na urgência ou na evidência. As de urgência (satisfativas ou cautelares) exigem a demonstração da probabilidade do direito e do perigo de dano (ou de ilícito, em se tratando de tutela inibitória) ou do risco ao resultado útil do processo (art. 300 do CPC), essa última expressão usada de forma inadequada pelo legislador. É que adotamos o posicionamento de que as cautelares não seriam instrumentos do instrumento, existindo um direito próprio a ser acautelado¹⁸.

A análise estaria dentro da própria denominação da expressão provisória, pois a tutela de natureza cautelar não seria concedida para, posteriormente, ser substituída por outra de natureza definitiva. A provisoriedade se contrapõe à noção de definitividade e isso nem sempre será encontrado em tutela que pretenda apenas

¹⁶ SILVA NETO, Francisco de Barros e. Tutela provisória no novo código de processo civil. Revista de Processo, vol. 259/2016, p. 139--158, Set. / 2016

¹⁷ GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; SPIRITO, Marco Paulo Denucci Di. Art. 294. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 453.

¹⁸ GOUVEIA, Lucio Grassi de. Breves considerações sobre a tutela de evidência no CPC/2015. In: GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; PEREIRA, Matheus; DIDIER JR., Fredie; FONSECA COSTA, José Eduardo (orgs.). Grandes temas do Novo CPC. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 433-434.

proteger¹⁹. Em verdade ela teria natureza temporária com o objetivo de resguardar a aplicação futura do objeto discutido no momento da cognição exauriente²⁰.

A tutela antecipatória sim poderia ser elencada com viés provisório, uma vez que antecipa os efeitos do provimento final ainda em discussão, sendo, em tese, substituída pelo provimento judicial posterior.

Tecendo comentários sobre a novel lei processualista, explana Eduardo José da Fonseca Costa:

O Livro V não poderia haver recebido nome pior: “Da tutela provisória”. Afinal, ele não delimita o objeto de que trata. Nele se estabelecem as regras sobre a tutela de urgência cautelar, a tutela de urgência satisfativa e a tutela de evidência (pura). Entretanto, nem todas elas são provisórias. Não se pode confundir “provisório” com “temporário”. *Temporária* é a providência que não é concedida para ser substituída por sentença definitiva (p. ex., caução de dano infecto); em contraposição, provisória é a providência que há de ser substituída por sentença definitiva (p. ex., tutela de urgência satisfativa). As tutelas satisfativas de urgência e de evidência são *provisórias*, porquanto a partir delas a relação processual civil continua e elas tendem a ser sucedidas por uma sentença definitiva. Contudo, como se verá melhor adiante, a tutela de urgência cautelar é *temporária*, já que, em razão de sua autonomia, é eficaz enquanto é útil²¹.

O fato é que a aplicação da medida cautelar, em que pese seu objetivo protetivo do direito em discussão, pode não ser confirmada na posterior etapa de conhecimento. Exemplificando o tema, Roberto P. Campos Gouveia Filho e Marco Paulo Denucci Di Spirito²² suscitam a medida cautelar de arresto. Uma vez realizada a tutela cautelar dessa natureza, o devedor pode efetivar o pagamento de forma voluntária e pugnar pela desconstituição da medida, motivo pelo qual seria apenas temporária e não provisória, já que inexistente nova decisão judicial em substituição.

¹⁹ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Maria de Andrade. Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 632.

²⁰ MONTENEGRO FILHO, Misael. Curso de direito processual civil, vol. 3: medidas de urgência, tutela antecipada e ação cautelar, procedimento especiais. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 9-10.

²¹ COSTA, Eduardo José da Fonseca. Art. 294. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 398.

²² GOUVEIRA FILHO, Roberto P. Campos; SPIRITO, Marco Paulo Denucci Di. Art. 294. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 453-454.

Os efeitos também guardam singular importância para a identificação dessas diferenças. O elemento temporal traduz que os efeitos da tutela deferida permaneceriam aplicáveis durante o perigo instalado para sua concessão, não sendo substituída por novo provimento jurisdicional, como seria o caso da provisória.

A temporariedade não se confunde com a ausência de definitividade, pois mesmo que concedida por prazo específico, pode-se afirmar que houve cognição exauriente do seu objeto acautelador com respeito ao processo legal.

Segundo Fredie Didier Jr.²³, os adjetivos provisórios e definitivos podem conviver juntos, desde que ocorra compreensão de que a tutela cautelar é temporária para assegurar definitiva e inalterável o respectivo bem da vida, ainda que com duração limitada que, cedo ou tarde, terão seus efeitos cessados.

Evidentemente que a discussão não pode ser vista apenas sob a perspectiva negativista da expressão adotada pelo código. Parcela da doutrina, a exemplo do José Miguel Garcia Medina²⁴, acredita que a utilização da expressão provisória apenas foi utilizada no sentido amplo, para designar algo que durará apenas algum tempo.

Talvez por respeito à pretensão de simplificação das normas, defendido em tempos de aprimoramento da linguagem jurídica e a aproximação do direito à sociedade, o termo tenha sido efetivamente empregado com traços de compreensão mais elevados que, propriamente, técnica jurídica. Aplicar a expressão provisória talvez fosse melhor compreensão aos leigos do que subdividi-las em provisório e temporário.

Por outro lado, a positivação dessa nomenclatura também enseja que nova construção doutrinária se amolde aquilo estabelecido, passando a inovar no trato sobre o tema. Inclusive, há quem acredite que essa diferença efetivamente não existiria, apenas elencando o aspecto geral do termo.

Daniel Amorim Assumpção Neves aborda o tema de forma diversa:

²³ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael de Alexandria de. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: Jus Podivm, 2016. p. 577.

²⁴ MEDINA, José Miguel Garcia; Novo Código de Processo Civil Comentado. 4ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016. p. 484.

Ser provisória significa que a tutela provisória de urgência tem um tempo de duração predeterminado, não sendo projetada para durar para sempre. A duração da tutela depende da demora para a obtenção da tutela definitiva, porque, uma vez concedida ou denegada, a tutela de urgência deixará de existir. Registre-se que, apesar de serem provisórias, nenhuma das tutelas de urgência é temporária. Temporário também tem um tempo de duração predeterminado, não durando eternamente, mas ao contrário da tutela provisória, não é substituída pela tutela definitiva; simplesmente deixa de existir, nada vindo a tomar seu lugar²⁵.

Ainda que divergências existam no campo da nomenclatura, a doutrina acaba por balizar a natureza desses institutos²⁶. Na tutela cautelar elencará como pressupostos a análise de cognição sumária sobre o direito, sobressaindo o aspecto de segurança para contornar o perigo de dano iminente ou irreparável.

A importância dessa discussão se atrela ao objeto do estudo em relação à identificação e classificação da medida cautelar fiscal à luz do novo diploma processual civil.

Considerando que seu disciplinamento se encontra estabelecido na específica lei nº 8.397/1992 e, portanto, fora do código de ritos, o grande questionamento reside em sua atual aplicabilidade.

Uma vez efetivada a medida estampada, pode não ser confirmada em fase executiva, caso o pretendo devedor realize o pagamento dos seus tributos. De outra banda, caso deferida, o sincretismo processual regressivo otimizaria o procedimento de execução ao permitir a realização do pedido principal expropriatório nos mesmos autos da medida outrora deferida.

Superado o aspecto procedimental e compreendendo que a medida cautelar fiscal detém natureza temporária, sua utilização pode sofrer significativas mudanças que fortaleçam sua utilidade prática na defesa do patrimônio público.

²⁵ NEVES, Daniel Amorim Assumpção; Manual de Direito Processo Civil – Volume Único 10ª ed. rev., atual. e ampl. – Salvador. Editora Juspodivm, 2018. p. 484.

²⁶ BUENO, Cassio Scarpinella; Manual de direito processual civil. Vol. Único. 2ª– São Paulo. Saraiva, 2016. p. 265-266.

1.3 Requisitos processuais para concessão da tutela cautelar no novo CPC

1.3.1 Aspectos gerais

Ultrapassada a diferença entre as modalidades de tutelas provisórias pretendidas pelo legislador do novo código, agora resta-nos a compreensão dos requisitos necessários para sua concessão, já sendo aplicadas conforme as novas denominações legais.

Importante frisar que essa análise também se atrela ao objeto central do estudo, pois, a medida cautelar fiscal permanece enquadrada como medida de natureza provisória de cunho cautelar, necessário à proteção dos direitos inerentes a atividade fiscal desenvolvida pela administração tributária ou mesmo pelos próprios contribuintes²⁷.

Na estrutura codificada no texto de 1973 fora reservado livro próprio para traçar as características gerais e requisitos para concessão dessa tutela acautelatória, além de apresentar procedimentos específicos em capítulo próprio (art. 796 e seg. CPC/73).

O novo código processual, por sua vez, extinguiu o processo cautelar autônomo, aglutinando-o na linha das tutelas provisórias. Para Roberto P. Campos Gouveia Filho e Marco Paulo Denucci di Spirito:

No caso da cautelar, é preciso, pois, dizer que o fato de CPC ter acabado com um processo cautelar autônomo (o que significaria ter uma estrutura procedimental e uma relação jurídica processual próprias), como se tinha nos moldes do art. 796, CPC/73, não acabou com a autonomia (substancial) das ações cautelares. Elas continuam existindo, em maior parte atípicas (salvo exceções, como as do art. 301, CPC), mantendo suas causas de pedir e objetos próprios²⁸.

²⁷ SOUZA JUNIOR, Vanderlei de. Medida cautelar fiscal: a lei nº 8.397/1992 e a sua interpretação pela jurisprudência do STJ. Revista dos Tribunais, vol. 62/2015, Dez / 2015

²⁸ GOUVEIRA FILHO, Roberto P. Campos; SPIRITO, Marco Paulo Denucci Di. Art. 294. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 459.

A autonomia do processo cautelar, utilizado como forma de proteger o direito a ser objeto de discussão, evitando o seu perecimento, permanecerá existente, ainda que o procedimento tenha sido modificado. Tema central desse estudo, linhas posteriores serão dedicadas ao aspecto formal do sincretismo processual capaz de retirar a existência de um processo autônomo e sintetizá-lo como etapas de um único volume. Essa inovação pode ter como plano de fundo, dentre outros, o prestígio à noção de celeridade e economia processuais.

Realizada a união desses institutos sobre a mesma disciplina legal, o art. 300 do novo código de ritos determina que a concessão dessa tutela provisória de urgência deve ser seguida do preenchimento quanto aos requisitos da *probabilidade do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo*.

Seguindo essa mesma linha de aplicação, o Fórum Permanente de Processualistas Cíveis – FPPC constatou o enunciado nº 143 cujo teor determina que “A redação do art. 300, *caput*, superou a distinção entre os requisitos da concessão para a tutela cautelar e para a tutela satisfativa de urgência, erigindo a probabilidade e o perigo na demora a requisitos comuns para a prestação de ambas as tutelas de forma antecipada”.

Esse entendimento corrobora aquilo explanado no ponto anterior, quando realizada a análise entre a tutela antecipatória e a medida cautelar, designando que parcela da doutrina não enfrenta a discussão e diferença entre esses institutos, seguindo a linha positivada no novo diploma processual.

Por outro lado, ainda que o texto legal tenha unificado os requisitos, a diferença entre as tutelas já foi enfrentada, restando apenas adaptá-las a nova realidade procedimental e preenchimento de seus requisitos. Essa adaptação, inclusive, aparenta ter sido objetivada pelo legislador no que concerne ao *perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo*, para Antonio de Moura Cavalcanti Neto:

O *caput* do art. 300 parece ter desejado dizer exatamente o contrário: ligou o perigo de dano à tutela antecipada e o risco ao resultado útil do processo à tutela cautelar. No final, ainda guardou o ranço italiano de ter o processo cautelar como mero instrumento do instrumento (Piero Calamandrei). De toda

forma, para efeitos pragmáticos, a diferenciação continua válida e ainda é importante, estando, entretanto, bem guardada sob o rótulo da *urgência*²⁹.

Ainda que louvável a intenção do legislador em reunir os requisitos para a concessão desses institutos, a redação normativa do art. 300 do código também peca pela utilização terminológica da expressão *risco ao resultado útil do processo*³⁰.

De fato, o requisito do risco não seria ao resultado do processo em si. A conceituação formal do processo se resumiria a concatenação de atos jurídicos objetivando a consagração do direito. A relevância maior não estaria no processo e sim no bem por meio dele alcançável, prestando-se a cautela como o objetivo dessa proteção³¹.

Portanto, em respeito a denominação legalista aplicada no código de ritos, a concessão da tutela cautelar dependerá da configuração dos requisitos da probabilidade do direito e do perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo.

1.3.2 A probabilidade do direito

Conceituada pelo antigo código como *verossimilhança das alegações* ou *exposição sumária do direito ameaçado* (art. 273 e 801 do CPC/73³²), o novo código reuniu na tutela cautelar ou satisfativa a denominação de probabilidade do direito.

²⁹ CAVALVANTI NETO, Antonio de Moura; Art. 300. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 475.

³⁰ COSTA, Eduardo José da Fonseca. Art. 294. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 412.

³¹ CUNHA, Guilherme Antunes da. In: Novo código de processo civil anotado OAB/RS. Porto Alegre: ESA/OAB, 2015. p. 234-235.

³² CPC/1973: “Art. 801. O requerente pleiteará a medida cautelar em petição escrita, que indicará:

I - a autoridade judiciária, a que for dirigida;

II - o nome, o estado civil, a profissão e a residência do requerente e do requerido;

III - a lide e seu fundamento;

IV - a exposição sumária do direito ameaçado e o receio da lesão;

V - as provas que serão produzidas”.

Seguindo o marco da simplificação do procedimento, a terminologia empregada objetiva determinar que, como primeiro requisito para a concessão dessa tutela provisória, faz-se necessário comprovar mínimo conjunto de elementos capazes de demonstrar certo grau de plausibilidade jurídica no pedido efetivado, aliada à existente possibilidade de êxito ao final da ação.

Trata-se do consagrado *fumus boni iuris* (fumaça do bom direito) recebendo nova roupagem, mas mantendo a origem de demonstração apenas parcial dos elementos jurídicos que embasariam o direito a ser acautelado. Eduardo José da Fonseca Costa, inclusive, afirma que o *fumus boni iuris* aplicável a tutela antecipada teria o mesmo valor semântico da tutela cautelar, ou seja, mero juízo de aparência, verossimilhança ou probabilidade sobre a existência da pretensão de direito material objeto da lide principal³³, ainda que compreenda sua aplicação diferenciada para os casos de satisfação e acautelamento.

Nesse contexto, a urgência do procedimento influenciará diretamente no tamanho da exigência inicial desse requisito, pois a maior necessidade da medida acabaria por flexibilizar a completude da análise meritória no momento inicial³⁴³⁵.

Em que pese a intenção do legislador em proceder com a simplificação dos procedimentos com o novo código, substituindo as antigas expressões utilizadas para tutelas antecipadas e cautelares, não escaparam críticas na conjunção, sob o mesmo rótulo, em probabilidade do direito.

Novamente tais ponderações se originam da conjunção de institutos como naturezas divergentes, ponderando que um pretende proteger até futuro

³³ COSTA, Eduardo José da Fonseca. Art. 294. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 398.

³⁴ Conforme leciona José Miguel Garcia Medina: “Pode-se mesmo dizer que, mercê da urgência, contenta-se com a probabilidade do direito (ou – o que é dizer o mesmo – quanto maior a urgência, menos se exigirá, quanto à probabilidade de existência do direito, cf. se diz infra” (MEDINA, José Miguel Garcia; Novo Código de Processo Civil Comentado. 4ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016. p. 498).

³⁵ Para Eduardo José da Fonseca Costa: “No dia a dia do foro, quanto mais ‘denso’ é o periculum in mora, exige-se com menor rigor o *fumus boni iuris*. Enfim, é possível que a presença ‘forte’ de um pressuposto ‘compense’ a presença ‘fraca’ do outro, cabendo ao juiz a valoração dessa ‘suficiência compensatória’, que a realiza em cada caso concreto e dentro de uma ‘margem controlada de discricionariedade’” COSTA, Eduardo José da Fonseca. Art. 294. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 398).

pronunciamento definitivo, ao passo em que o outro já anteciparia os efeitos da final decisão.

Essa diferença estaria também influenciando a interpretação legal e nivelamento de exigência da expressão probabilidade. Evidentemente que, para antecipar os efeitos finais de uma decisão, o Magistrado deveria conceder maior peso ao aspecto da probabilidade, minimizando a possibilidade de reversão de sua medida ao final da demanda.

Na tutela cautelar assecuratória a preocupação não parece ser tão elevada assim, já que não estaria concedendo fruição antecipada do bem da vida em discussão, mas apenas garantindo o futuro gozo pelo detentor do direito. Nesses casos a maior relevância, aparentemente, estaria no segundo requisito.

Ressaltando a diferença de tratamento e tecendo críticas a junção, José Herval Sampaio Júnior explana a dificuldade quanto a concessão da tutela cautelar e a demonstração do aspecto meritório como requisito:

Como dissemos o novo CPC trouxe para as disposições comuns o poder geral de cautela e sob a expressão probabilidade do direito, daí podemos afirmar que de um modo geral acabou tornando menos rígido os elementos que são hoje exigidos para a antecipação da tutela, e noutra pórtico passou a exigir expressamente toque meritório do pedido principal para as tutelas cautelares, o que é extremamente desarazoável, pois sob o rótulo do nome liminar ocorre em quase cem por cento dos pedidos na prática quanto a tais pleitos cautelares, diferentemente inclusive das tutelas satisfativas, logo repetimos esse enquadramento comum no dia a dia forense sempre será tratado distintamente pelo juiz, o qual será mais criterioso quando for o caso de antecipar (satisfazer) do que para acautelar³⁶.

Portanto, o contexto da probabilidade do direito exigida para a tutela de natureza cautelar com o objetivo meramente assecuratório, não deveria ser interpretada do mesmo modo que aquele exigível para os casos de antecipação. Trata-se de juízo ainda precário dos argumentos jurídicos necessários à concessão judicial da proteção até posterior pronunciamento definitivo.

³⁶ SAMPAIO JÚNIOR, José Herval. Tutela cautelar no novo CPC. In GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; PEREIRA, Matheus; DIDIER JR., Fredie; FONSECA COSTA, José Eduardo (orgs.). Grandes temas do Novo CPC. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 311.

1.3.3 Perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo

Relaciona-se com o denominado *periculum in mora* (perigo da demora) na prestação da proteção jurisdicional ao caso concreto, capaz de ensejar efetivo prejuízo para os litigantes no processo.

Novamente a previsão legal não escapou de críticas doutrinárias em relação a generalização das expressões. Nessa linha, Fredie Didier Jr., Paulo Sarno Braga e Rafael de Alexandre de Oliveira:

O perigo da demora é definido pelo legislador como o perigo que a demora processual representa de “dano ou o risco ao resultado útil do processo” (art. 300, CPC). A redação é ruim. Nem sempre há necessidade de risco de dano (art. 497, par. ún., CPC), muito menos a tutela de urgência serve para resguardar o resultado útil do processo – na verdade, como examinado, a tutela cautelar serve para tutelar o próprio direito material. Mais simples e correto compreender o disposto no art. 300 como “perigo da demora”³⁷.

A diferença entre essas denominações aponta para aplicação do perigo de dano na tutela provisória de natureza satisfativa, ao passo em que o risco ao resultado útil do processo supostamente se amoldaria aos casos de tutela provisória de natureza cautelar.

Essa constatação é evidenciada pelo objetivo diverso dessas medidas que, conforme fora outrora explanado, pretendem antecipar a fruição do bem final ou apenas resguardar sua futura fruição.

O perigo da demora atrela-se, portanto, ao plano do direito material em proteção da fruição imediata do bem ou acautelador quando ao posterior resultado esperado no processo.

³⁷ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael de Alexandria de. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: Jus Podivm, 2016. p. 610.

Entretanto, a aplicação desses requisitos dependerá de outros fatores que enalteçam suas características, além da probabilidade do direito já amparada. Teori Albino Zavascki entendia que o dano elencado precisava ser objetivo, não dependendo de subjetivismo para sua configuração; concreto, afastando o aspecto eventual; atual e grave, na medida que sua aplicação estaria na iminência de ocorrer ou já em execução, aliada ao potencial prejuízo ocasionado³⁸.

No mesmo sentido desses requisitos, o dano supostamente molestandor dos direitos em discussão precisam, concomitantemente, receber a alcunha da irreparabilidade ou da dificultosa reparação³⁹.

A irreparabilidade se traduz como requisito de maior clamor na medida em que, uma vez não concedida a tutela provisória, o prejuízo suportando não mais poderá ser sanado. Significa dizer que suas consequências são irreversíveis.

Já o dano de difícil reparação ainda admite conserto, em que pese o elevado grau de dificuldade por ele externado. Tal condição acaba por também autorizar a concessão dessa tutela de cunho provisório, pois mesmo que exista possibilidade, esta será dada de forma remota.

Se elencados em uma escala de níveis processuais, o dano irreparável se mostra mais prejudicial que aquele de difícil reparação, dada a ainda existente possibilidade de reparo.

Reconhecendo suas diferenças e ressaltando a natural confusão entres essas formas, José Miguel Garcia Medina explana:

É, de fato, possível tratar do tema de modo mais minucioso, distinguindo as duas modalidades de *pericula*. A nosso ver, a vantagem de se observar tais aspectos está em que se poderá perceber, em alguns casos, haver apenas perigo de dano, noutros somente perigo de demora, e, ainda, situações em que ambas as formas de perigo se manifestem concomitantemente (ex.: pode-se pedir o arresto para assegurar futura execução porque o devedor

³⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. Antecipação de tutela. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 80.

³⁹ Para Leonardo Greco: “É a *urgência*, a situação de perigo iminente que recai sobre o processo, sobre a eficácia da futura prestação jurisdicional ou sobre o próprio direito material pleiteado, que torna necessária a tutela cautelar ou a tutela antecipada de urgência, tendo em vista a impossibilidade concreta de evitá-la através do desenvolvimento e da conclusão normal da própria atividade processual cognitiva ou executiva” (GRECO, Leonardo. A tutela de urgência e a tutela de evidência no novo código de processo civil. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP, vol. XIV, p. 296-330, Nov/2014).

está se desfazendo de seu patrimônio e demorará a ser proferida sentença condenatória, título a ser executado). As duas formas de perigo podem se tocar ou, até, se confundir, pois o perigo de dano (referente à relação de direito material existente entre as partes) pode ser agravado pela demora processual (que tem mais a ver com a mora na prestação jurisdicional)⁴⁰.

Em que pese a separação desses requisitos, ambos estariam autorizando a concessão da natureza provisória da decisão, inclusive aquela de natureza cautelar.

1.3.4 Reversibilidade da tutela provisória

Respeitando a igualdade de condições entre as partes litigantes, não seria possível a concessão dessa tutela provisória para os casos de irreversibilidade dos efeitos da decisão (art. 300, §3º, CPC⁴¹). Se de um lado o requerente pleiteia a medida como forma de antecipar a fruição do seu direito ou mesmo protegê-lo, de outra banda o requerido não pode ter perdido o bem sem respeito aos ditames do processo em si.

Inerente ao próprio conceito de provisório, a decisão deve ser tomada com prazo de validade até posterior pronunciamento final. A imutabilidade da decisão concessiva da tutela tornaria inócua posterior marcha processual, pois, mesmo que vencedor, o requerido não poderia reaver o bem acautelado.

A reversibilidade da medida acaba também por prestigiar os direitos de contraditório, ampla defesa e do devido processo legal, elencados como garantias constitucionais (art. 5º, LIV e LV, CF), pois o requerido terá resguardada possibilidade de combater os argumentos traçados, demonstrando ao juízo a inexistência dos requisitos suscitados pelo requerente para a concessão da tutela provisória.

⁴⁰ MEDINA, José Miguel Garcia; Novo Código de Processo Civil Comentado. 4ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016. p. 497.

⁴¹ CPC/2015: “Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

(...) § 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão”.

Ainda que considerada regra com previsão legal, em situações pontuais seria possível a concessão da tutela dessa natureza sem análise dessa irreversibilidade. Nesse sentido, ponderou Antonio de Moura Cavalcanti Neto:

Essas bases iniciais são cruciais para que não façamos da exceção à regra. Após isso, com a ocorrência sistêmica que deve ser a marca do operador do direito, é possível afirmar que, diante de certos direitos em debate, é admissível assumir o risco da irreversibilidade em detrimento de uma regra que, se fosse aprioristicamente inarredável, seria inconstitucional. Nesse sentido, aliás, é o enunciado 419 do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis – FPPC: “Não é absoluta a regra que proíbe tutela provisória com efeitos irreversíveis”. Os exemplos dessas aberturas normativas são vários: realização de cirurgia de grande porte por força de tutela antecipada, fornecimento de medicamentos, decisões provisórias em matérias envolvendo menores, etc.⁴²

Seguindo a mesma linha, Eduardo José da Fonseca Costa defende que caberá ao Magistrado ponderar o caso concreto para flexibilizar a disposição normativa que proibiria a concessão da tutela provisória nesses casos, aferindo grau de proporcionalidade entre os riscos decorrentes do deferimento e indeferimento da medida⁴³. Caberia ao juiz sacrificar direitos improváveis ou de menor relevância para o ordenamento jurídico⁴⁴.

A constatação desses elementos caracterizadores da tutela provisória elencada pelo novo código processual pretenderam, inegavelmente, otimizar a utilização desses institutos de tutela satisfativa antecipada ou assecuratória.

Ainda que não imunes às críticas doutrinárias, os mesmos requisitos passaram a configurar pedidos de cunho cautelar, constatando a necessidade de sua análise sob o crivo do processo tributário.

Carente de codificação específica quanto aos procedimentos utilizados para cobrança da mais importante modalidade do crédito público e, de outra banda, para a

⁴² CAVALVANTI NETO, Antonio de Moura; Art. 300. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 477.

⁴³ COSTA, Eduardo José da Fonseca. Art. 294. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 414.

⁴⁴ DONIZETTI, Elpídio. Curso didático de direito processual civil. 18ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2014. p. 439.

proteção dos contribuintes, a legislação processual civil passa a ser utilizada com grande relevância nesses casos.

A medida cautelar fiscal (lei nº 8.397/92), submete-se, portanto, a aplicação da nova lei processual de ritos (lei nº 13.105/15), imputando a configuração desses mesmos requisitos e abrindo discussão para o poder geral de cautela do juízo, inovando no trato das hipóteses de aplicação prática para além daqueles elencados na específica lei.

2 A DISCIPLINA NORMATIVA DO SISTEMA PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

2.1 A importância da arrecadação fiscal nas receitas públicas

A compreensão dos aspectos processuais para aplicação das normas tributárias pressupõe a análise, ainda que breve, da importância dessa receita aos cofres públicos. Longe de exaurir tema já estudado em obra de autoria própria⁴⁵, a proposta introdutória aqui explanada reside na identificação do aspecto tributário e financeiro da maior fonte de receita do direito público.

Com efeito, a manutenção do Estado em sentido amplo enseja a necessidade de receitas capazes de financiar suas despesas, de igual modo quando diante de qualquer pessoa física. Inegavelmente que o cidadão precisa de valores capazes de custear sua vida social com sua família, realizando o pagamento de suas despesas com moradia, vestuário, alimentação, transporte, lazer, tributos, dentre outros.

Mesma necessidade compadece os entes políticos que, invariavelmente, acumulam despesas na manutenção da máquina pública dirigida para a prestação dos serviços públicos determinados pela Carta Constitucional.

Aliás, nas lições de Hugo de Brito Machado, a criação do próprio estado nasce da necessidade do homem em deter de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta e construir o direito positivado⁴⁶. A essa força superior será dada uma série de atribuições em proteção a toda coletividade, tais como proteção à segurança, educação e saúde.

Em contrapartida, essas mesmas atribuições concedidas ao ente controlador, pressupõem a realização dos gastos, capazes de legitimar sua atuação no campo financeiro. A partir dessa peremptória análise, constata-se a necessidade de disciplinar o ingresso de receitas capazes de custear todas às despesas públicas.

⁴⁵ NOVAIS, Rafael. Direito Tributário Facilitado. 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Método, 2018.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 25.

Explanando a criação do direito financeiro como ramo jurídico regulamentador dessa atividade e conotando a evolução social, explana Kiyoshi Harada:

Para o desenvolvimento dessas atividades, antigamente, o Estado, valia-se de requisição de bens e serviços de seus súditos, de colaboração gratuita e honorífica destes no desempenho de funções públicas e do apossamento de bens de inimigos derrotados na guerra. O Estado moderno substituiu, acertadamente, esses processos pelo regime da despesa pública, que consiste no pagamento em dinheiro dos bens e serviços necessários à realização do bem comum. Daí a atividade financeira do Estado que visa à busca do dinheiro e a sua aplicação para consecução das necessidades públicas primárias, que são aquelas de interesse geral, satisfeitas exclusivamente pelo processo do serviço público⁴⁷.

No modelo constitucional brasileiro a disciplina jurídica adotada estabeleceu a regra da livre iniciativa, concedendo aos particulares o poder da exploração de atividades econômicas, pretendendo excluir a atuação dos entes governamentais (art. 170, CF⁴⁸). Ao poder público apenas fora reservada a atuação na esfera privada em

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 2014. p. 4.

⁴⁸ CF/1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

caráter excepcional e desde que relacionada à vontade coletiva ou segurança nacional (art. 173, CF⁴⁹).

No Brasil, a obtenção de receitas pela exploração direta, relacionando-se a estatização dos meios de produção de riquezas, não é enxergada com bons olhos, ocasionando dificuldade de arrecadação financeira por meio das denominadas receitas de direito privado.

Exatamente em decorrência desses fatos é que surge a função de arrecadação por meio da colaboração social dos próprios súditos que necessitam da atividade estatal para sua proteção. Para Irapuã Beltrão:

De um modo geral, existem também nas sociedades a necessidade de contribuir para a manutenção das atividades estatais e públicas, emergindo daí a necessidade de regras também para essa finalidade. Constitui, então, o objetivo do Sistema Tributário Nacional tratar das relações sociais e econômicas do país, de forma a arrecadar receitas para manter o Estado⁵⁰.

As normas de direito público passam a ter fundamental importância na arrecadação de valores necessários a manutenção das despesas, ganhando disciplinamento inicial nas normas do direito financeiro, a exemplo a lei nº 4.320/1964 que estabelece os ditames gerais.

Em respeito aos estudos doutrinários sobre o tema, as receitas derivadas que ostentam a aplicação de normas públicas, também conhecidas simplesmente por receitas públicas, se dividem em: reparações de guerra, multas e os tributos⁵¹.

Reparações de guerra se configurariam nos casos em que o estado nacional saísse vitorioso em eventual conflito de âmbito internacional, impondo ao perdedor

⁴⁹ CF/1988: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

⁵⁰ BELTRÃO, Irapuã. Curso de direito tributário. São Paulo: Atlas, 2014. p. 2.

⁵¹ Conforme leciona João Marcelo Rocha: “Receita derivada é aquela que o Estado consegue angariar com a realização de atividades que lhe são típicas. Nesse momento, o Estado se utiliza da soberania que lhe foi outorgada pela coletividade. São receitas que derivam de obrigações surgidas por imposição coativa do Estado, por meio da lei. São exemplos: tributos, multas administrativas e penais e reparações de guerra” (ROCHA, João Marcelo. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Método, 2013. p. 30).

sanção de natureza pública relacionada aos custos obtidos por meio do conflito. Em outros termos, a receita dessa natureza se relaciona ao reembolso em favor do vencedor e atinge os custos despendidos para a vitória.

Evidentemente que a receita dessa natureza, nos dias atuais, não se mostra como forte fonte de arrecadação para manutenção da estrutura administrativa nacional, vez que a República Federativa do Brasil rege-se-á, nas suas relações, pelos princípios da independência, autodeterminação dos povos, não intervenção, defesa da paz e solução pacífica dos conflitos (art. 4º, I, III, IV, VI e VII da CF).

Caminhando pelo mesmo sentido de baixa arrecadação, as multas configuram-se quando praticados ilícitos na esfera administrativa ou penal que ensejam o dever de pagamento de prestação dessa natureza⁵². Novamente a arrecadação, aqui encontrada, não seria suficiente para a manutenção do aparelho estatal.

Com efeito, ainda que muito se questione quanto a exagerada aplicação de penalidades estampadas em legislações de naturezas diversas, seria necessário um completo estado de caos para que suas arrecadações alcançassem valores expressivos e suficientes para pagamento de todas despesas públicas.

Demonstrando que penalidades não seriam suficientes para manutenção das despesas, a multa de trânsito se configura como bom exemplo. Ao estabelecer padrões de cumprimento nas relações dessa natureza, no início essas multas até podem gerar maior arrecadação.

Entretanto, com o passar do tempo, a tendência é que ocorra diminuição dessa receita em decorrência do respeito às normas exigidas, ou seja, a população passaria a cumprir aquilo estabelecido. Aliás, as criações de multas não objetivam sua arrecadação, mas sim o cumprimento da norma legal mediante a coação financeira, ou seja, aplicar prejuízo patrimonial ao não se adequar aquilo que esperado pela legislação aplicável.

⁵² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, Manual de direito tributário. 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 52.

Afastada a natureza de forte arrecadação às reparações de guerra e multas, restam aos tributos o papel de fundamental forma para obtenção de valores capazes de financiar o aparelhado estatal.

Caberá a essa modalidade de receita o papel fundamental de arrecadação capaz de custear as despesas da máquina pública, impondo à população o dever de colaboração social para a esperada proteção. Sem a tributação, o estado precisaria intervir de forma ampla na iniciativa privada, atuando em áreas reservadas para particulares.

Ressalte-se que, mesmo possível a interferência nos pontuais casos estampados na Carta Magna, a regra não estaria na atuação do poder público nas atividades particulares.

O motivo se atrela ao perigo que a manipulação direta da atividade econômica pelo estado poderia ocasionar ao estado democrático de direito. Para Hugo de Brito Machado:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia⁵³.

A necessidade estabelecida para financiamento da estrutura administrativa enaltece a importância das receitas de direito público, especialmente aquelas de natureza tributária, dividindo-as em impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Aliás, Luciano Amaro⁵⁴ enaltece que a expressão *tributar* origina-se pelo contexto de dividir por tribos, repartir, distribuir, indicando o ônus distribuído entre os súditos, traçando um paralelo entre o termo contribuição com a noção de cotização.

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 26.

⁵⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 38.

O elemento essencial dessa atividade é reconhecido pelo próprio texto constitucional. A Carta Magna estabelece sessão específica denominada de sistema tributário nacional, estampando as principais diretrizes e princípios a serem seguidos pelos entes políticos⁵⁵.

Objetivando padronizar essas regras, o próprio texto supremo estabelece a necessidade quanto à edição de lei complementar fixando normas gerais, dentre elas o conceito de tributo (art. 146, III, a, CF). Inexistindo relevância para essa receita, ausente seria a previsão no diploma normativo de maior importância no ordenamento pátrio.

Em verdade, a utilização dessa lei complementar federal, objetivando padronizar a aplicação tributária nasceu do texto constitucional anterior. Assim explica Rodrigo Pereira Dolabela Bicalho:

A promulgação da Constituição de 1988, mantendo a inovação da lei complementar já presente na Carta de 1967, proporcionou a recepção do conteúdo normativo do Código Tributário Nacional, adaptando-o aos preceitos basilares do Estado Democrático de Direito, então erigido. Portanto, a Constituição de 1988 manteve a determinação de que a veiculação de normas gerais em matéria tributária seja efetivada por instrumento legislativo específico, qual seja a lei complementar, dotada de quórum qualificado de aprovação⁵⁶.

Mesmo existindo previsão constitucional pugnando pela edição legislativa, pós promulgação da Carta Magna de 1988 não houve edição da específica lei

⁵⁵ Analisando o tema, Heleno Taveira Torres ponderou: “De fato, o princípio do sistema tributário não tem simplesmente a função de instituir e coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor. Trata-se de um subsistema constitucional – da constituição (material) tributária – dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais preestabelecidos para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias. E todo esse esforço tem como único propósito conferir segurança jurídica aos contribuintes e às unidades do federalismo em face do exercício do chamado ‘poder de tributar’ do Estado” (TORRES, Heleno Taveira. Sistema constitucional e competências tributárias. In: SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Direito tributário: Estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014. p. 351-352).

⁵⁶ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabela. Teoria do tributo – tributo: conceito e espécies tributárias. Código tributário nacional. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho (org.). Direito tributário vol. 5. São Paulo: Método, 2012. p. 37.

complementar. A solução então encontrada estaria na aplicação da denominada técnica da recepção de normas, utilizadas pela disciplina do direito constitucional.

Trata-se de mecanismo de preservação da segurança jurídica, tendo como referência a continuidade dos sistemas anteriores. Também denominado de teoria constitucional de recepção de normas, essa sistemática obsta a realização de imediata ruptura da estrutura até então vigente, concedendo período para adaptação aos novos mecanismos legislativos que serão criados.

Dessa forma, em respeito à preservação do sistema de arrecadação, a lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional permanece tendo aplicação, estabelecendo uma série de normas gerais sobre o tema tributário.

Aliomar Baleeiro⁵⁷ classifica o código como norma nacional e não federal, defendendo que sua aplicação permanece eficaz e obriga não apenas a União, mas também Estados, Distrito Federal e Municípios. Contudo, admite que a inovação constitucional ocasionou a perda da aplicação de outros vários dispositivos da norma infraconstitucional.

A título exemplificativo, as normas sobre repartição de receitas tributárias sofreram severas modificações pelo texto da carta constitucional, adaptada as novas realidades desejadas pelos entes tributantes.

De outra banda, o conceito de tributo adotado no ordenamento encontra-se padronizado entre os dispositivos da lei. Com efeito, o código estabelece que essa cobrança será realizada, na esfera administrativa, de forma compulsória e por meio de dinheiro (art. 3º, CTN⁵⁸). Tal cobrança não se confunde, conforme já explanado, com a sanção pelo cometimento de atos ilícitos.

Reconhecendo todos os aspectos dessa conceituação, o elemento de maior configuração de dever social encontra-se na imposição legal ao pagamento de tributos como mecanismo de colaboração coletiva. O aspecto compulsório obriga os súditos

⁵⁷ BALEIRO, Aliomar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Forense, 2015. p. 4.

⁵⁸ CTN/1966: "Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

na realização do pagamento de prestação dessa natureza, condicionando a previsão em lei.

A determinação em lei, por sua vez, retrata a máxima constitucional do estado democrático de direito em que se insere o ordenamento pátrio, elevando o princípio da legalidade ao nível de garantia fundamental.

Em respeito à separação dos poderes adotadas no Brasil, ao legislativo coube a incumbência, na competência típica/própria de edição das leis, exortando a vontade do povo como legítimo representante. Nesse sentido são as linhas de Eduardo de Morais Sabbag:

É fato que o preceptivo em epígrafe é a franca especificação do indigitado art. 5º, II, da CF/88, permitindo-se a adoção do importante aforismo *nullum tributum sine lege*. Em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei. A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando o interprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de *criação* e *majoração* do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributaria deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação⁵⁹.

Utilizando de específico estudo, Douglas Yamashita lança visão sistemática sobre o direito tributário e afirma que o princípio da legalidade também seria responsável pela garantia da segurança jurídica. Argumenta que o direito tributário se assemelha ao direito penal como ramos jurídicos sensíveis em decorrência do aspecto fundamental de proteção à liberdade e atuação empresarial⁶⁰.

Ausente o aspecto punitivo do dever de colaboração, a importância da arrecadação fiscal vincula à atividade administrativa como principal forma de angariar recursos na manutenção estatal.

⁵⁹ SABBAG, Eduardo de Morais. Manual de direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 63.

⁶⁰ YAMASHITA, Douglas. Direito tributário: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 55-56.

Nesse ponto, a administração pública precisa se cercar de mecanismos capazes de enfrentar essa mesma atividade, otimizando o poder de arrecadação e fiscalização. De nada adiantaria a elevada importância dessa receita sem a consagração de mecanismos processuais adequados para sua efetivação, legitimando a abordagem quanto aos preceitos do processo tributário.

2.2 Esfera administrativa do processo tributário

Compreendendo a importância da arrecadação fiscal para os cofres públicos, o legislador nacional tratou de disciplinar aspectos relevantes e capazes de operacionalizar essa atividade. A especificação processual tributária permanece em constante evolução, pugnando pela adoção de medidas que protejam ainda mais o crédito dessa natureza.

Uma arrecadação mais eficiente ocasiona melhor obtenção dos recursos necessários para uma correta e completa atividade estatal⁶¹.

Por outro lado, tratando-se de sistema legislativo interligado, a disciplina normativa não pode desconsiderar os preceitos aplicáveis em outras esferas jurídicas. O sistema constitucional, por exemplo, é balizador das normas infraconstitucionais regulamentadoras de diversas áreas, inclusive sobre o regime processual tributário⁶².

A necessidade de obtenção de receitas não concede amplos e ilimitados poderes aos entes políticos, impondo o dever de observância de princípios e regras.

Dentro do próprio sistema tributário nacional já seria possível identificar seção própria denominada de *limitações ao poder de tributar* (arts. 150 ao 152, CF),

⁶¹ Analisando as perspectivas do termo político na introdução ao planejamento tributário, explanou Marco Aurélio Greco: “A segunda perspectiva está ligada à constatação de que ao tratarmos de tributação automaticamente estamos tratando de arrecadação, o que implica falar em *custeio do Estado*. Assim, na medida em que a população espera que o Estado desempenhe suas funções, é indispensável que existam meios, inclusive financeiros, para tanto. Por isso, ao existir algum tipo de atitude que interfira de maneira relevante com a geração de recursos para custeio do Estado, esta passa a ser uma questão política importante, na medida em que a cidadania e tributação se aproximam. (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004. p. 15-16).

⁶² NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. Prática de direito processual tributário. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 2.

demonstrando que a relação de poder também encontrará limites⁶³. Integração de princípios e regras no próprio texto constitucional vista como requisito para contenção da sede arrecadatória do estado.

Respeitando a aplicação dessas limitações, Luciano Amaro⁶⁴ afirma que esse mesmo poder de tributar deve respeito às normas de campo material definidoras das hipóteses de incidência, estampadas no texto constitucional ou infraconstitucional, responsáveis pela demarcação e balizamento do próprio poder.

Discorrendo sobre o estado e o poder de tributar, Hugo de Brito Machado⁶⁵ defende que a relação tributária não seria simplesmente relação de poder na concepção que alguns pretendiam dar à origem da palavra. Argumenta que relações tributárias surgiram da imposição de vencedores sobre vencidos em modelos semelhantes ao da escravidão, infelizmente externado culturalmente por meio de práticas arbitrárias de autoridades da administração tributária.

Em verdade, o poder fundamental da relação tributária, à luz do presente modelo de civilização, se classifica como jurídico, fundamentado na soberania do Estado.

O poder jurídico dessa relação dependerá, nesse viés, da consagração das normas do texto constitucional, ainda que algumas apresentem a necessidade de interpretação normativa oriunda do subjetivismo.

O princípio da vedação ao efeito confiscatório na tributação, por exemplo, positivado no ordenamento constitucional (art. 150, IV, CF⁶⁶), proíbe a utilização de elevada carga tributária por parte dos entes políticos.

A norma não se traduz de forma objetiva, indicando percentuais mínimos ou máximos para pagamento de obrigações dessa natureza, mas autoriza uma análise

⁶³ MORAIS, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 1.770.

⁶⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 128-129..

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 29

⁶⁶ CF/1988: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

sobre o prisma da garantia fundamental do direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF). Apontando pelo subjetivismo do princípio, João Marcelo Rocha aponta que o objetivo da norma estaria na proteção ao direito de propriedade em combate aos tributos abusivos ou confiscatórios, assim compreendidos a luz da interpretação jurisprudencial sobre o tema⁶⁷.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal, como verdadeiro guardião do texto constitucional, já foi instado a apresentar manifestação quanto a aplicação do mencionado princípio à luz das garantias fundamentais, reconhecendo a aplicação do efeito confiscatório para tributos e multas dessa natureza⁶⁸.

Dentro da análise enfrentada, o respeito às formalidades na atividade de cobrança faz-se necessário como forma de adequação e acerto da própria relação tributária, possibilitando o respeito recíproco dos interesses de arrecadação por parte dos entes federados e, sobre a perspectiva inversa, respeito aos direitos consagrados aos contribuintes.

O estabelecimento de normas inerentes ao processo administrativo tributário objetiva, exatamente, consagrar essa duplicidade de direitos. De um lado, a desnecessidade de longo processo judicial de conhecimento para constatação do direito ao credor e, de outro lado, a consagração das garantias constitucionais de proteção ao suposto devedor.

Reiterando argumentos já expendidos, atividade de instituição dos tributos dependerá da edição de lei, consagrando a máxima do princípio da legalidade que deve ser seguido não apenas pelos contribuintes, mas também pela própria administração tributária, como forma de legitimar sua atividade de arrecadação⁶⁹.

⁶⁷ ROCHA, João Marcelo. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Método, 2013. p. 141-142.

⁶⁸ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039)

⁶⁹ FABRETTI, Lúdio Camargo. Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas. 3ª ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2012. p. 55.

Entretanto, ainda que a edição da lei pressuponha esse dever de submissão, o interprete da norma, não raras vezes, atua de forma contrária ao comando normativo. Independentemente da intenção dolosa ou culposa por parte desse agente administrativo, inegavelmente que situações contrárias ao comando legislativo poderiam acontecer.

Existindo desrespeito ou errônea interpretação do comando normativo, cabe ao interessado externar legitimamente seu inconformismo, mediante a utilização de instrumentos próprios para defesa. Em decorrência dessas e outras situações, o sistema constitucional estabelece diversos direitos fundamentais e, entre eles elenca a inafastabilidade jurisdicional, o devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5, XXXV, LIV, LV, CF). Marco Antônio Rodrigues explana:

No que toca ao processo, o legislador constituinte não se ocupou apenas da organização judiciária e das funções essenciais à justiça, mas trouxe também direitos e garantias fundamentais no âmbito processual. Quanto a estes, cumpre destacar que em certas situações o direito fundamental é decorrente de norma que consagre garantia, o que faz com que o direito seja extraído da garantia fundamental. Assim é o que se vê, por exemplo, com as garantias do contraditório, da ampla defesa, que, procurando trazer proteções basilares aos litigantes no processo, consagram implicitamente o direito constitucional de defesa⁷⁰.

Na esfera tributária esses direitos fundamentais serão exteriorizados por meio da consagração dos preceitos processuais administrativos ou judiciais que garantam ao sujeito passivo o direito de impugnar irregularidades na atividade de cobrança. A relação tributária, conforme exposto, é relação de poder jurídico⁷¹, calcado em ditames constitucionais do estado democrático de direito.

Não é por menos que o próprio conceito de tributo determinou que a cobrança deve ser realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, impondo o dever dos agentes administrativos em respeitarem as normas legais no exercício de suas atividades.

⁷⁰ RODRIGUES, Marco Antonio. A fazenda pública no processo civil. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016. p. 15-16.

⁷¹ CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 5-6.

Como já explanei em uma das obras de minha autoria⁷², o dinheiro arrecadado com a atividade tributária não pertencerá ao gestor da coisa pública (presidente, governadores ou prefeitos), mas sim a toda população, motivo pelo qual devem ser arrecadados, independente de quem seja o contribuinte. Em outros termos, basta a configuração do fato gerador para que o agente público atue, afastando qualquer análise quanto à conveniência ou oportunidade.

A atividade denominada de lançamento tributário (art. 142, CTN⁷³) será a responsável pelo início da atividade administrativa de cobrança, realizada no interior das secretarias de fazendas. Nesse momento, a autoridade fiscal deverá coletar informações quanto a ocorrência do fato gerador dos tributos, enquadrando o dispositivo legal e calculando o montante devido, além de identificar quem seria o real devedor.

O motivo para a exigência dessa prévia etapa para concretização do crédito tributário (art. 139, CTN⁷⁴) reside exatamente dos respeito às mencionadas garantias constitucionais⁷⁵.

Ao ser notificado quanto da existência de procedimento de lançamento para a cobrança de tributos, o contribuinte poderá, ainda na esfera administrativa, ofertar defesa perante a própria fazenda pública, utilizando-se do direito fundamental do contraditório e ampla defesa.

⁷² NOVAIS, Rafael. Direito tributário. 2ª ed. Recife: Armador, 2016. p. 43.

⁷³ CTN/1966: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁷⁴ CTN/1966: “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

⁷⁵ Conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo: “Esse acerto é feito através do lançamento tributário, no qual são identificados o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação, determinada e quantificada a prestação à qual o segundo está obrigado em face do primeiro etc. Em outros termos, o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível. A partir de então, a obrigação tributária passa a ser chamada de crédito tributário” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 56).

Cada ente tributante editará sua própria legislação local dispondo quanto a aplicação de normas para seu processo administrativo tributário⁷⁶. Essa especificação, inclusive, não poderá limitar o pleno acesso aos direitos fundamentais consagrados⁷⁷.

Cumprindo com os específicos requisitos da legislação local, o contribuinte impugnante estará abrangido pela benesse da suspensão de exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN⁷⁸), impedindo a respectiva Fazenda Pública de efetivar os atos de cobrança mediante a execução fiscal.

Em consequência dessa suspensão, os fiscos não costumam demorar em apresentar respostas quanto às impugnações e recursos administrativos. Essa razoável duração, inclusive, deve ser vista também sob a ótica do contribuinte, afinal a demora na certeza da relação jurídica pode ocasionar embaraços ao livre exercício de suas atividades⁷⁹.

Após regular trâmite do processo administrativo, o contribuinte poderá se sagrar exitoso na discussão e, conseqüentemente, o crédito ser extinto sem pagamento de valores (art. 156, IX, CTN⁸⁰). Por outro lado, não vencendo a discussão, a respectiva fazenda pública proceder-se-á com a inscrição dos valores em dívida ativa.

⁷⁶ No âmbito federal, a legislação nacional do processo administrativo será localizada na lei nº 9.430/99 e nos decretos nº 70.235/72 e nº 7.574/11.

⁷⁷ O Supremo Tribunal Federal entende como inconstitucional a exigência de depósito de valores como requisito para admissibilidade de recursos administrativo exatamente por violação da garantia de contraditório e ampla defesa. Nesse sentido, súmula vinculante nº 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

⁷⁸ CTN/1966: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)”

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

⁷⁹ SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Direito tributário: Estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014. p. 313.

⁸⁰ CTN/1966: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...)”

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”.

Essa subsequente atividade é que concederá certo grau de certeza e exigibilidade documental ao crédito tributário, expedindo a denominada *certidão de dívida ativa* (art. 201, CTN⁸¹) com a identificação dos elementos essenciais da cobrança (art. 202, CTN⁸²).

O valor dessa certidão consiste em conferir ao fisco maior celeridade na satisfação de seu crédito, já que detém status de título executivo extrajudicial (art. 784, IX, CPC⁸³). Traçando paralelo com as normas processuais, a etapa do processo administrativo tributário atua em substituição da fase de conhecimento. Para Rodrigo Moreira Lopes e Bruno Mattos e Silva, respectivamente:

Com efeito, antes de chegar à fase de inscrição em dívida ativa, houve a pertinente tramitação de um processo administrativo fiscal, no qual é ofertada ao sujeito passivo a oportunidade de impugnar a exigência da Fazenda Pública. Após todo esse trâmite, ainda é realizado mais um ato de conferência da legalidade do crédito tributário, exercida pela Administração Pública. Diante disso, há que reconhecer que o crédito tributário foi submetido a dois procedimentos confiáveis que avaliaram a sua regularidade. Portanto, nada mais razoável que sejam presumidos o atributo de “certeza” – ou seja, não

⁸¹ CTN/1966: “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito”

⁸² CTN/1966: “Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição”.

⁸³ CPC/2015: “Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: (...)

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”.

há dúvidas quanto à existência do crédito – e o atributo de “liquidez” – que permite definir o montante do crédito⁸⁴.

O ato de inscrição do débito em Dívida Ativa é ato administrativo vinculado, efetuado por procurador do quadro permanente da entidade que inscrever a dívida. A inscrição far-se-á mediante lavratura de TDA (Termo de Dívida Ativa), sendo que a petição inicial da execução fiscal correspondente à dívida inscrita será instruída com um documento, CDA (Certidão de Dívida Ativa), também assinado por agente público, que conterá as mesmas informações que contém a TDA (art. 2, §6º)⁸⁵.

A exigibilidade judicial desse crédito, portanto, apenas será admissível se antes respeitado os ditames do processo administrativo fiscal, com consagração dos princípios fundamentais do contraditório e ampla defesa. O desígnio estaria na análise preliminar da legalidade na atividade de cobrança.

Contudo, não se pode esquecer de que o responsável pelo julgamento da impugnação administrativa será órgão do mesmo ente que pretende o pagamento. Isso poderá ocasionar perda da imparcialidade necessária quanto à análise dos argumentos de defesa expedidos ou até limitação ao exercício desses direitos. Na lição de Hugo de Brito Machado:

É comum o indeferimento de pedido do contribuinte no sentido de produção de prova pericial. Geralmente a autoridade afirma ser a mesma desnecessária, invocando o dispositivo legal que autoriza seu indeferimento nessa hipótese. Curioso, porém, é que muitas vezes a ação fiscal é julgada procedente, isto é, as alegações do contribuinte são rejeitadas, sob o argumento da falta de prova. Trata-se de contradição insuperável, especialmente nos casos em que exista controvérsia sobre fatos que são objeto de registros contábeis ou constam de documentos cuja juntada aos autos se revela um meio inadequado. Se a prova pericial foi considerada desnecessária, não se pode admitir sejam rejeitadas as alegações do contribuinte por falta de prova. Isto, porém, tem sido mais frequente do que se pode imaginar. E não há dúvida de que nesses casos a decisão administrativa é nula, em face do cerceamento de defesa, que inclui o direito de produzir provas⁸⁶

⁸⁴ LOPES, Rodrigo Moreira. Garantias e privilégios do crédito tributário. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho (org.). Direito tributário vol. 5. São Paulo: Método, 2012. p. 436-437.

⁸⁵ SILVA, Bruno Mattos e. Execução Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 10.

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 449.

Seguindo a mesma linha explanada pelo pai, Hugo de Brito Machado Segundo ressalta que não se pode suprimir etapas do processo administrativo tributário simplesmente sob a batuta do princípio da eficiência. Para o jurista, a finalidade desse processo reside na realização do controle interno da legalidade dos atos da própria administração pública e que formalidades não podem ser utilizadas como forma de prejudicar o direito de defesa do contribuinte⁸⁷.

Considerando a possibilidade de desrespeito desses direitos, outros fatores incidirão para ultimação dos atos de expropriação dos bens do devedor, a exemplo da necessidade de ingresso no judiciário por meio da execução fiscal.

Ainda assim, a esfera administrativa da cobrança dos tributos deve ser vista como a forma inicial de consagração de direitos fundamentais, ao permitir o manifesto contrário a cobranças ilegais ou abusivas.

2.3 O aspecto especialista do executivo fiscal

Realizada a análise quanto à importância das receitas tributárias e o elemento administrativo de cobrança, o avanço quanto ao cerne do trabalho exige a compreensão sobre a especialidade do executivo fiscal.

Mais uma vez calcado nos primados constitucionais do Estado Democrático de Direito, a Carta Magna ganha especial destaque na imposição do sistema de execução para obtenção das receitas públicas de feição tributária.

A defesa desse aspecto, inclusive, não deve ser vista apenas sob a ótica das Fazendas Públicas e a necessidade de obtenção de receitas para realização de suas atribuições, mas também em relação com o real colaborador, o contribuinte.

Protegendo a coexistência dos direitos fundamentais da proteção pelo Estado (segurança, saúde, saneamento, etc.) com as liberdades individuais (pensamento,

⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 130-131.

culto, propriedade, etc.), será necessário compreender os limites de colaboração social sem suprimir essas mesmas garantias.

O direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF), por exemplo, serve como sustentáculo ao direito de liberdade, permitindo que pessoas possam acumular riquezas sem a intervenção direta do Estado⁸⁸.

Por outro lado, essa concretização de direitos não pode ser utilizada como mecanismo de esquiva ao pagamento de obrigações coletivas, afinal, a própria solidificação dessas proteções ensejará uma série de custos.

Existindo normatizações próprias disciplinando a cobrança administrativa das receitas tributárias, é possível questionar o motivo da especialidade de uma execução fiscal.

Em verdade, reutilizando elementos já transcorridos em obra específica sobre o processo tributário⁸⁹ o real escopo do processo de execução fiscal não seria a busca pela verdade material, em que o juízo atribuiria razão a uma das partes.

Verdadeiramente a intenção de qualquer feito executivo reside na *satisfação* forçada do direito que o credor possui perante o devedor, procurando conjunto patrimonial capaz de obriga-lo ao pagamento dessas obrigações. O fundamento da execução já teria sido supostamente tratado em momento anterior, consubstanciando seus elementos em algum dos títulos executivos aceitos pelo ordenamento nacional. Explanando a especialidade do feito executivo, aduz Lázaro Reis Pinheiro Silva:

No que diz respeito à tutela executiva, observa-se que, como peculiaridade do seu conteúdo, inexistente um propósito de definir a norma jurídica individual e concreta aplicável ao caso; vale dizer, não existe um objetivo de suprir controvérsia jurídica quanto à aplicação do direito material à relação jurídica subjacente através de um provimento declaratório, constitutivo ou condenatório. Ao contrário, a tutela executiva está vocacionada a *assegurar* a satisfação de uma obrigação previamente reconhecida, constante de uma

⁸⁸ Analisando o tema, Manoel Gonçalves Ferreira Filho ponderou: “Os direitos fundamentais referentes à propriedade estão num plano intermediário entre os que concernem à liberdade e os que dizem respeito à segurança, já que ela ao mesmo tempo toca uma e outra. De fato, ela é instrumento da liberdade e garantia de segurança, na medida em que torna possível ao indivíduo realizar o que quer, e o resguarda contra a necessidade e a incerteza do amanhã” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 31ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 305).

⁸⁹ NOVAIS, Rafael. Prática tributária. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2018. p. 88.

sentença judicial ou de outro documento ao qual o legislador reconheceu liquidez, certeza e exigibilidade. Referido documento legitimador da deflagração da tutela executiva, retrata a existência de um vínculo obrigacional entre as partes litigantes, que, no plano do direito material, possuem um crédito e um débito. Assim, é possível afirmar que a tutela executiva há de ser invocada pelo detentor de um crédito com o objetivo de que possa obter a plena satisfação de um débito, que pode consistir em obrigação de dar, fazer ou não fazer⁹⁰.

A fase de conhecimento, usualmente encontrada nos processos cíveis, não será vislumbrado na satisfação do crédito tributário. Essa etapa é substituída pelo já abordado processo administrativo tributário, capaz de, a um primeiro momento, identificar essas matérias tributárias e seu respectivo devedor.

Naquela oportunidade, a Fazenda Pública credora efetuará o lançamento tributário, com todas as suas especificidades, ofertando em seguida prazo para efetivação do pagamento ou apresentação de defesa.

Contudo, toda essa movimentação administrativa será configurada de forma unilateral, mediante procedimentos tomados e julgados pela própria administração tributária. Sem dúvidas, esse processo poderá sofrer influências externas capazes afastar a licitude do procedimento ou imparcialidade de seu julgamento.

A título exemplificativo, imaginemos o procedimento de instituição de cobrança da Contribuição de Melhoria (art. 81, CTN⁹¹). Dentre suas exigências, faz-se necessário publicar previamente edital externando elementos da obra pública que

⁹⁰ SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Aspectos iniciais da execução fiscal. In: FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva; LIMA, Rodrigo Medeiros de (orgs.). Execução fiscal: teoria, prática e atuação fazendária. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 112.

⁹¹ CTN/1966: “Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

será realizada e ofertando possibilidade de impugnação pelo contribuinte (art. 82, CTN⁹²).

Caso, efetivamente, o governante decida realizar a obra, dificilmente seriam aceitos quaisquer argumentos, ainda que pertinentes, por parte dos interessados.

Inegavelmente que abusos continuam presentes na seara tributaria, especialmente por ser calcada em relação de poder e que influencia diretamente na manifestação de riquezas.

Aumentos de tributos sem edição legislativa, apreensões de mercadorias após atividade fiscalizatória⁹³, interdição administrativa de estabelecimentos como meio de forçar o pagamento de tributos⁹⁴, estariam entre os exemplos de atividade ilícitas ainda infelizmente praticadas.

Configurados esses abusos, evidentemente que a esfera administrativa perde poder de precisão e acerto em algumas medidas adotadas, notadamente porque

⁹² CTN/1966: “Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo”.

⁹³ Nesse sentido: Súmula nº 323, STF. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos

⁹⁴ Nesse sentido: Súmula nº 70, STF. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo

constituídas de forma unilateral pelos respectivos *fiscos* e sem respeito aos próprios ditames legais que aparelham a atividade da administração pública. Nesse sentido, aduz Hugo de Brito Machado Segundo:

De fato, os títulos executivos extrajudiciais, à exceção da certidão de dívida ativa, são de constituição necessariamente *bilateral* e, o que é mais importante, *consensual*. Já a certidão de dívida ativa, que aparelha a execução fiscal, pode representar uma obrigação constituída de modo inteiramente unilateral. É certo que, em princípio, ao administrado *deve* ter sido oferecido o direito de defesa, com a possibilidade de se provocar a instauração de um processo administrativo, mas isso não necessariamente acontece, e mesmo esse processo administrativo nem sempre transcorre com a lisura e a imparcialidade que seriam necessárias. Pode ocorrer de a Administração, não obstante a pujança das defesas e recursos apresentados, e das provas produzidas, simplesmente manter o ato impugnado, por maiores que sejam as ilegalidades nele presentes. E isso se dá com alguma frequência⁹⁵.

Dentro de todo o contexto de possibilidades na seara administrativa de cobrança desse crédito, apenas mediante a consagração de outro direito fundamental, a aproximação da certeza jurídica ganharia maior realidade: o devido processo legal (art. 5º, LIV, CF).

Por meio desse direito fundamental, a expropriação patrimonial, ao lado da privação de liberdade, apenas seria admitida mediante a realização do devido processo legal com reforço das garantias do contraditório e ampla defesa. A diferença estaria no órgão julgador, já que o intento do constituinte reside na consagração do amplo acesso ao poder judiciário (art. 5º, XXXV, CF).

Diante do Estado-Juiz, terceiro, equidistante e desinteressado na lide, seria possível a realização dos atos de ultimação da cobrança, mediante a expropriação patrimonial forçada. A lógica estaria na análise da atividade de cobrança por meio da ótica do Magistrado quanto a legalidade e constitucionalidade do procedimento, combatendo eventuais abusos cometidos por qualquer das partes.

⁹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 226.

Não existindo fase de conhecimento para formalização do crédito tributário, nitidamente com o objetivo de otimizar a cobrança dessa receita pública, o risco a constituição errônea dessa obrigação requer uma melhor análise pelo judiciário.

Em outros termos, considerando que este seria, via de regra, o primeiro contato da cobrança perante o Poder Judiciário, nada impediria a análise material que ensejou a constituição da relação tributária, objeto da execução.

Seguindo a linha de especialidade da cobrança, em 22 de setembro de 1980 foi publicada a Lei nº 6.830 instituindo a regulamentação da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, usualmente denominada de *Lei de Execuções Fiscais* (LEF).

O objetivo do legislador de 1980 foi, inegavelmente, regulamentar a cobrança dessa receita de direito público sem desprestigiar a aplicação das normas constitucionais, mas antes harmonizando-as. Para Bruno Mattos e Silva:

A Lei nº 6.830/80 surgiu como uma tentativa de desburocratizar ao máximo a cobrança judicial da Dívida Ativa, de modo a aumentar a eficácia da arrecadação no âmbito judicial e poupar o dinheiro do contribuinte que, no final das contas, é o pagador das despesas oriundas de processos judiciais e administrativos⁹⁶.

Ressalte-se que a especificação do procedimento não conduz a negativa de aplicação dos aspectos gerais sobre o processo, ao revés, tende apenas a complementá-los na aplicação especializada da matéria. O primeiro dispositivo,

⁹⁶ SILVA, Bruno Mattos e. *Execução Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 57.

inclusive, já determina que essa execução será formada pelos ditames da lei, sem prejuízo da aplicação subsidiária do código de processo civil⁹⁷⁹⁸.

Inegavelmente que a especialização do procedimento atraiu consigo diversos elementos do processo cível e constitucional, respeitando, inclusive, os direitos fundamentais do contraditório e ampla defesa.

Em um primeiro momento, a fase de execução acabaria por pressupor o encerramento da etapa comprobatória do direito que assiste o exequente, cabendo-lhe apenas visualizar o patrimônio do devedor para efetiva satisfação de seu crédito.

Entretanto, em respeito a própria especialidade da matéria e diante do hiato judicial ocasionado pela esfera administrativa, o poder de discussão é fomentado na mesma lei de execuções fiscais. Em outros termos, a lei não apenas se preocupou em disciplinar a atividade de cobrança a todo o custo, mas também instrumentos de defesa aplicados pelo executado.

A própria atividade de inscrição em dívida ativa com a sua conseqüente expedição da Certidão de Dívida Ativa (CDA), trabalhada anteriormente, ensejará presunção apenas relativa quanto aos elementos da certeza e liquidez (art. 204, § único, CTN⁹⁹).

⁹⁷ Hugo de Brito Machado Segundo explanou: “O disciplinamento jurídico do processo judicial tributário é, em sua maior parte, o mesmo do processo civil. Embora existam algumas leis específicas, a exemplo da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), a maior parte do processo tributário é disciplinada pelas normas de Direito Processual Civil, especialmente pelo CPC. Pelo menos no plano normativo, não existe um disciplinamento autônomo do processo tributário, a exemplo do que ocorre com o processo trabalhista e com o processo penal” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 224).

⁹⁸ Nas lições de Marco Aurélio Ventura Peixoto e Renata Cortez Vieira Peixoto: “Além disso, de modo geral, o regramento do direito processual civil é mais complexo e completo, servindo, por essa razão, ao preenchimento de lacunas encontradas em outros diplomas processuais. Também não se pode olvidar que algumas espécies de processo não têm disciplinamento próprio ou o têm de modo reduzido, os quais demandam a utilização das normas contidas no CPC, de modo complementar ou quase integral” (PEIXOTO, Marco Aurélio Ventura; PEIXOTO, Renata Cortez Vieira. Fazenda pública e execução. Salvador: Juspodivm, 2018. p. 136)

⁹⁹ CTN/1966: “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

Nada impede, portanto, a realização de discussão desses elementos utilizados para a inscrição, possibilitando o exercício do contraditório e ampla defesa.

A primeira espécie de defesa consagrada na lei de execuções, tecnicamente antecede a própria execução. Trata-se da denominada ação anulatória de lançamento tributário (art. 38, LEF¹⁰⁰) e objetiva exatamente atingir o título que se pretende executar: a CDA (art. 784, IX, CPC). Para Kiyoshi Harada¹⁰¹ seria uma ação do sujeito passivo contra a Fazenda Pública objetivando invalidar o lançamento ou decisão administrativa que hospedaria o crédito tributário, na compreensão de que estaria causando lesão a seu direito.

Na mesma linha já estabelecida para a consagração dos direitos fundamentais de defesa na seara administrativa, a utilização da ação de natureza anulatória não mais exige efetivação de qualquer pagamento prévio ou depósito de valores¹⁰². Apresenta, portanto, importante instrumento de combate contra inscrições infundadas da dívida ativa.

O manejo de qualquer execução pressupõe a existência de título correspondente a obrigação certa, líquida e exigível (art. 783, CPC¹⁰³), sob pena de ver-se decretada sua nulidade (art. 803, I, CPC¹⁰⁴). Identificando a existência de ilicitude, o devedor poderá manejar essa específica ação de conhecimento.

¹⁰⁰ LEF/1980: “Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”.

¹⁰¹ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 2014. p. 651.

¹⁰² O Supremo Tribunal Federal entende como inconstitucional a exigência de depósito de valores como requisito para admissibilidade de ações judiciais que pretendam questionar o Crédito Tributário por violação da garantia de contraditório e ampla defesa. Nesse sentido, súmula vinculante nº 21: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”. No mesmo sentido era a súmula nº 247 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei 6.830/1980”.

¹⁰³ CPC/2015: “Art. 783. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível”

¹⁰⁴ CPC/2015: Art. 803. É nula a execução se:

I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível;

Entretanto, já existindo execução proposta, a forma de defesa deixaria de ser o manejo dessa ação, passando a adotar específica forma de oposição para defesa¹⁰⁵.

Tratam-se dos denominados embargos à execução fiscal, ação de conhecimento autônoma manejada pelo contribuinte/executado quando preenchido certos requisitos e objetivando combater execução fiscal supostamente indevida (art. 16, LEF¹⁰⁶). Em feliz conceituação, explanou Adolfo Mamoru Nishiyama:

A defesa do contribuinte na execução fiscal não é feita por meio de *contestação*, assim como ocorre nos processos de conhecimento, e sim por intermédio da oposição de *embargos à execução*. Os Embargos à execução são o meio de defesa do contribuinte que possui natureza jurídica de uma ação incidental e tem por finalidade desconstituir o título executivo fiscal ou declarar sua nulidade ou inexistência e, conseqüentemente, tornar insubsistente a penhora realizada na execução fiscal¹⁰⁷.

Não se trata de contestação realizada na execução fiscal, mas sim novo processo que tramitará conjuntamente com a execução e onde será possível discutir matérias não enfrentadas ou negadas na fase administrativa da cobrança.

¹⁰⁵ Em que pese o Superior Tribunal de Justiça admitir a possibilidade da utilização de Ação Anulatória mesmo após o ingresso da Execução Fiscal quando não for possível preencher os requisitos para oposição dos Embargos: “O ajuizamento de ação anulatória de lançamento fiscal é direito constitucional do devedor - direito de ação -, insuscetível de restrição, podendo ser exercido tanto antes quanto depois da propositura da ação exacional, não obstante o rito previsto para a execução contemple a ação de embargos do devedor como instrumento hábil à desconstituição da obrigação tributária, cuja exigência já esteja sendo exercida judicialmente pela Fazenda Pública (REsp 925.677/RJ)”.

¹⁰⁶ LEF/1980: “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;

III – da intimação da penhora;

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

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”.

¹⁰⁷ NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. Prática de direito processual tributário. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 174.

Aliás, com a utilização tempestiva dos embargos à execução, o executado poderá requerer a concessão de efeito suspensivo da execução fiscal proposta. Seria inconcebível a continuidade do processo de expropriação judicial se existe fundamento relevante para demonstrar que a suposta cobrança seria indevida.

Durante período considerável de tempo, a jurisprudência vacilou quanto a aplicação automática desse efeito suspensivo a partir do momento da propositura dos embargos. O raciocínio, até então adotado, afirmava que a ausência de previsão como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, CTN¹⁰⁸) impediria a interpretação ampliada por limitação também legal do código (art. 141, CTN¹⁰⁹).

Entretanto, reiterando argumentos já esposados, a atividade de execução fiscal e seus específicos instrumentos de defesa, não deixam de utilizar, ainda que subsidiariamente, as normas processuais civis em geral. Evoluindo na compreensão, a jurisprudência passou a permitir a concessão de efeito suspensivo no feito executivo

¹⁰⁸ CTN/1966: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

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

¹⁰⁹ CTN/1966: “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”.

por oportunidade da oposição dos embargos¹¹⁰, desde que preenchido seus requisitos processuais (art. 919, §1º, CPC¹¹¹). Nesse sentido, explana Édison Freitas de Siqueira:

¹¹⁰ 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. 1. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da Lei n. 8.953, de 13, de dezembro de 1994, que promoveu a reforma do Processo de Execução do Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - CPC/73), nele incluindo o § 1º do art. 739, e o inciso I do art. 791. 2. Antes dessa reforma, e inclusive na vigência do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional, e do Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei n. 1.608/39), nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, somente admitindo-os excepcionalmente. Em razão disso, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada Lei n. 8.953/94, conforme o evidencia sua Exposição de Motivos - Mensagem n. 237, de 7 de maio de 1993, DOU de 12.04.1994, Seção II, p. 1696. 3. Sendo assim, resta evidente o equívoco da premissa de que a LEF e a Lei n. 8.212/91 adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/73, com o advento da Lei n. 8.953/94, fazendo tábula rasa da história legislativa. 4. Desta feita, à luz de uma interpretação histórica e dos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil de 1973, mormente a eficácia material do feito executivo a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais, é ilógico concluir que a Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais - LEF e o art. 53, § 4º da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, foram em algum momento ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isto porque quanto ao regime dos embargos do devedor invocavam - com derrogações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público - a aplicação subsidiária do disposto no CPC/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias. 5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, § 4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (fumus boni juris) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora). 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. 7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante (...) (STJ - REsp: 1272827 PE 2011/0196231-6, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 22/05/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/05/2013).

¹¹¹ CPC/2015: "Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

§1º 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".

Assim, se não conferido o efeito suspensivo aos Embargos, tão logo seja ajuizada a Execução, proceder-se-á, em regra, à penhora e à arrematação dos bens sem permitir que ocorra o exercício do “Direito ao Contraditório Judicial” por meio do “Devido Processo Legal”. Pior, estar-se-á permitindo a expropriação do direito à propriedade, sem decisão judicial definitiva, ou seja, estar-se-á admitindo que é suficiente o procedimento administrativo para que o Estado desapropriar bens do devedor por “pretensão débito tributário”, decorrente de “imposto ou contribuição pretensamente legítimo”. A rigor, sendo mais específico ainda, estar-se-á retirando do Poder Judiciário sua obrigação, direito institucional¹¹².

O crivo do Estado-Juiz é tamanho essencial que, identificando qualquer nulidade, deverá o Magistrado decretar a extinção do feito executivo de ofício, não apenas dependendo da utilização dessas ações.

Como papel essencial à administração da justiça, ainda que coexistam elementos que concedam ao crédito presunções legais, caberá ao Juiz verificar se todos os requisitos da lei foram respeitados para a cobrança dos tributos. Atuará, portanto, como espécie de fiscal da lei e garantidor dos ditames constitucionais de defesa para sopesar a aplicação dos direitos em discussão¹¹³.

E sobre esse tema, ainda que não haja pronunciamento espontâneo por parte do condutor do processo, o executado poderá suscitar-lhe a apreciação mediante incidente processual denominado de exceção de pré-executividade.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, defende essa utilização ao editar a importante súmula 393 aduzindo que “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

Nada mais seria que um mero aviso ao Magistrado quanto a questões que, inevitavelmente, ao tomar conhecimento sobre a nulidade, determinaria a extinção da execução, sem a necessidade de oposição de nova ação de embargos à execução fiscal. Em específico estudo sobre as súmulas do Supremo Tribunal Federal e

¹¹² SIQUEIRA, Édison Freitas de. Coletânea jurídica nº 3: Do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal e a necessidade do fiel emprego dos institutos, expressões e vocábulos no direito tributário. Porto Alegre: Imprensa livre, 2010. p. 35.

¹¹³ CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo tributário. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 210-212.

Superior Tribunal de Justiça, aplicáveis ao direito e processo tributário, ponderou Hugo de Brito Machado Segundo:

Entretanto, há situações nas quais a execução pode ser extinta em virtude de defeitos que podem ser conhecidos de ofício pelo juiz, cuja detecção independe da produção de provas. Em tais hipóteses, seria desproporcional exigir a constrição patrimonial do executado e a instauração de todo um processo de conhecimento para que o juiz pudesse extinguir a execução. Daí aceitar-se que o executado provoque o juiz a tanto, por simples petição. É o que conhece por exceção de preexecutividade. Embora possam ser feitos reparos na expressão, pois não se trata, a rigor, de exceção, e nem ela é “pré” executiva, trata-se da terminologia mais difundida¹¹⁴.

Por todos esses elementos explanados, perceptível o papel do aspecto especialista do executivo fiscal, notadamente em decorrência da celeridade necessária para obtenção da mais importante forma de receita de direito público, sem desrespeito aos pilares constitucionais e processuais que legitimam o exercício desse poder.

¹¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Direito tributário nas súmulas do STF e do STJ. São Paulo: Atlas, 2010. p. 225-226.

3 A MEDIDA CAUTELAR FISCAL

3.1 O contexto da criação normativa

A compreensão quanto ao contexto jurídico-normativo que ensejou a criação da medida cautelar fiscal por meio da Lei nº 8.397 de 06 de janeiro de 1992, exige o entendimento quanto a necessidade de aplicação prática da obtenção das receitas tributárias inseridos no cenário político e social do Brasil no ano de sua publicação.

A ausência de avanços tecnológicos e até a escassez de mão de obra especializada quanto à aplicação das normas procedimentais de auditoria e fiscalização acabavam por colaborar pela evasão de receitas tributárias.

Em específico artigo sobre o tema da cautelar fiscal publicado em 1992, Hugo de Brito Machado contextualizou o momento da criação ao anotar a exposição dos motivos para criação da lei ao então Presidente da República Fernando Collor:

Afirma o Min. Marcílio Marques Moreira, na exposição de motivos enviada ao Presidente da República, que o combate à sonegação fiscal tem sido prejudicado pela impossibilidade de cobrança do crédito tributário ante a insuficiência patrimonial do devedor, insuficiência que na maioria das vezes é resultante da transferência premeditada de bens, com o objetivo de frustrar a execução fiscal. E acrescenta que tal prática é facilitada pelo lapso temporal transcorrido entre a constituição do crédito tributário e o trânsito em julgado da ação competente para a cobrança da dívida ativa¹¹⁵

A intenção do legislador residiu na tentativa de dar procedimento próprio para a proteção dessa atividade de cobrança futura dos tributos. Conceituando o instrumento processual, Hugo de Brito Machado Segundo aduz:

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Cautelar Fiscal. Revista de informação legislativa, v. 29, n. 114, p. 375-380, abr./jun. 1992 | Repertório IOB de jurisprudência : tributário, constitucional e administrativo, n. 5, p. 93, 1. quin. mar. 1992 | Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 6, p. 9-13, abr./jun. 1992. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176001>. Acesso em 18.01.2019 às 16:49.

Processo de natureza cautelar, utilizado pela Fazenda para ver assegurado o adimplemento de crédito tributário lançado, ou a efetividade da execução desse mesmo crédito, tornando indisponíveis os bens do sujeito passivo, de sorte a que este não possa utilizar de meios sub-reptícios para não adimplir o crédito da Fazenda Pública (pondo seus bens em nome de terceiros, contraindo dívidas fictícias etc.)¹¹⁶.

Reiterando argumentos já explanados no capítulo anterior, o crédito tributário ganha efetivo destaque na medida em que deve ser visualizado como a principal fonte de receita de direito público capaz de custear as despesas despendidas pela máquina pública na realização de suas atividades estatais.

Naquela oportunidade, inclusive, houve abordagem específica nos tributos e na necessidade de utilização do especialista procedimento de execução fiscal.

Entretanto, para que a respectiva Fazenda Pública possa efetivar a atividade de cobrança especificamente no poder judiciário, em respeito aos ditames do devido processo legal¹¹⁷, será necessário o respeito à etapa administrativa de formação da cobrança.

Trata-se da atividade de lançamento tributário com a formalização do crédito a ser exigido, identificação legal e material do montante e consagração da possibilidade do exercício de defesa também nessa seara, por meio de impugnações e recursos no processo administrativo tributário.

Pois bem. A espera pela concretização de todas essas etapas, finalizada com o ato de inscrição em dívida ativa e expedição da respectiva Certidão de Dívida Ativa

¹¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 315.

¹¹⁷ Para Paulo Roberto de Figueiredo Dantas: “O princípio do devido processo legal, ou *due process of law*, é um dos direitos fundamentais mais antigos conferidos ao homem, e que foi expressamente consagrado pela primeira vez, na Magna Carta da Inglaterra, em 1215. (...) Ao dispor expressamente, no supracitado artigo 5º, inciso LIV, que ‘ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’, a Constituição Federal brasileira pretendeu deixar claro que somente por meio da atividade jurisdicional, exercida com exclusividade pelo Estado, é que o indivíduo poderá perder sua liberdade ou seus bens, não sendo possível sofrer tais gravames por meio de atos praticados por outrem, inclusive pela própria Administração, sem a intervenção do Poder Judiciário” (DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. *Curso de direito constitucional*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 390).

(CDA) retrata certo nível de morosidade que pode ser prejudicial a busca pela satisfação desses valores.

Não custa recordar que os entes políticos precisam dessas verbas com máxima brevidade, diante do quadro de despesas públicas com saneamento, segurança, saúde, entre outros.

Externando o tamanho dessa importância, no tocante a celeridade e efetividade da atividade de cobrança, a própria Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) estabelece capítulo próprio denominado de garantias e privilégios do crédito tributário (arts. 183 ao 193, CTN), elencando uma série de medidas que pretendem otimizar a arrecadação.

Tratando-se de rol não taxativo (art. 183, CTN¹¹⁸), outras medidas além do código poderiam alargar as garantias aplicáveis ao crédito, ressaltando que todo o conjunto patrimonial do sujeito passivo responderá pela dívida tributária (art. 184, CTN¹¹⁹).

Em específica abordagem sobre o tema, verifiquei que a natureza dessa responsabilidade é pessoal, na medida em que atribui ao próprio contribuinte o ônus de arcar com suas obrigações com todo o conjunto patrimonial, à exceção apenas dos bens e rendas declarados absolutamente impenhoráveis¹²⁰.

Nesse contexto, a regra determina a preferência do crédito tributário perante quaisquer outros, exceto os casos relacionados às verbas trabalhistas e no

¹¹⁸ CTN/1966: “Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda”.

¹¹⁹ CTN/1966: “Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis”.

¹²⁰ NOVAIS, Rafael. Direito Tributário Facilitado. 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Método, 2018. p. 440.

procedimento de falência (art. 186, CTN¹²¹). Nitidamente, a lógica aplicada estaria na compreensão de que verbas trabalhistas detém natureza alimentar, ao passo em que o procedimento de falência objetiva consagrar a maior quantidade de quitação aos credores.

No mesmo sentido, o crédito tributário será prioritário nos casos de inventário ou arrolamento (art. 189, CTN¹²²), liquidação judicial ou voluntária (art. 190, CTN¹²³), além de não se sujeitar a concurso de credores ou habilitação nesses específicos processos para recebimento do montante (art. 187, CTN¹²⁴).

Longe de exaurir tal tema, a ideia central aqui pretendida reside tentativa de satisfação do crédito tributário da forma mais natural possível, afastando a grande evasão fiscal existente. Aliás, outra importantíssima regra estabelece a denominada presunção de fraude (art. 185, CTN¹²⁵).

Perceba que não se trata de certeza, mas apenas presunção de fraude quando o devedor tributário passa a alienar ou onerar bens ou rendas, na clara tentativa de

¹²¹ CTN/1966: “Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados”.

¹²² CTN/1966: “Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento”.

¹²³ CTN/1966: “Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação”.

¹²⁴ CTN/1966: “Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento”.

¹²⁵ Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

se tornar insolvente e, conseqüentemente, não reunir condições para efetivação do pagamento daquilo devido. Tanto é assim que, caso realize reserva de valores capazes para cobrir a dívida existente, inexistirá configuração da fraude, como dito, apenas presumida.

Fato interessante sobre o dispositivo em apreço é o de que, na redação original do código, o texto foi diferente do momento de sua publicação em 1966. Na inicial previsão, a presunção somente aconteceria se o devedor estivesse com crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em execução.

Com o advento da Lei Complementar nº 118/05¹²⁶, houve modificação dessa redação unicamente para a retirada da expressão execução. A supressão desse termo teve certo nível lógico.

Devedores tributários começavam a alienar bens, ou mesmo transferi-los para terceiros, a partir do momento em que descobriam a inscrição em dívida ativa, tornando-os insolventes, em momento anterior a propositura¹²⁷, por parte das respectivas Fazendas Públicas, do processo de execução fiscal.

¹²⁶ Ressaltando que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) foi recepcionado pela Constituição Federal com status de Lei Complementar (art. 146, CF1988), somente podendo ser revogado, suprimido, modificado ou acrescentado por meio de outra lei complementar.

¹²⁷ GRECO, Leonardo. Medida cautelar fiscal. Revista dos tribunais. vol. 685/1992, p. 256-259, Nov/1992.

Nesse contexto, configuradas essas situações, ao fisco apenas caberia o ingresso de ações genéricas na tentativa de comprovação de fraude à credores, como a conhecida *Ação Pauliana ou Revocatória* (arts. 158 ao 165, CC¹²⁸).

De fato, é concebido que entre a realização do fato gerador e a efetiva cobrança judicial, transcorrerá certo período de tempo capaz de ensejar o desaparecimento do devedor ou seus bens, pretendendo o não pagamento da dívida. Discorrendo sobre o manejo da ação pauliana, dispõe Sílvio de Salvo Venosa:

Quanto à natureza da ação pauliana, não concorda a doutrina. Sustentam alguns ser a ação real, enquanto outros a entendem direito pessoal. Esta última é a corrente majoritária. Sua finalidade é anular ato fraudulento, visando ao devedor alienante e ao adquirente, participantes da fraude. Na verdade, como apontamos, a real finalidade da ação é tornar o ato ou negócio ineficaz, proporcionando que o bem alienado retorne à massa patrimonial do devedor, beneficiando, em síntese, todos os credores. Se o ato houver sido gratuito, seu intento é evidentemente evitar o enriquecimento ilícito. A

¹²⁸ CC/2002: “Art. 158. Os negócios de transmissão gratuita de bens ou remissão de dívida, se os praticar o devedor já insolvente, ou por eles reduzido à insolvência, ainda quando o ignore, poderão ser anulados pelos credores quirografários, como lesivos dos seus direitos.

§ 1o Igual direito assiste aos credores cuja garantia se tornar insuficiente.

§ 2o Só os credores que já o eram ao tempo daqueles atos podem pleitear a anulação deles.

Art. 159. Serão igualmente anuláveis os contratos onerosos do devedor insolvente, quando a insolvência for notória, ou houver motivo para ser conhecida do outro contratante.

Art. 160. Se o adquirente dos bens do devedor insolvente ainda não tiver pago o preço e este for, aproximadamente, o corrente, desobrigar-se-á depositando-o em juízo, com a citação de todos os interessados.

Parágrafo único. Se inferior, o adquirente, para conservar os bens, poderá depositar o preço que lhes corresponda ao valor real.

Art. 161. A ação, nos casos dos arts. 158 e 159, poderá ser intentada contra o devedor insolvente, a pessoa que com ele celebrou a estipulação considerada fraudulenta, ou terceiros adquirentes que hajam procedido de má-fé.

Art. 162. O credor quirografário, que receber do devedor insolvente o pagamento da dívida ainda não vencida, ficará obrigado a repor, em proveito do acervo sobre que se tenha de efetuar o concurso de credores, aquilo que recebeu.

Art. 163. Presumem-se fraudulentárias dos direitos dos outros credores as garantias de dívidas que o devedor insolvente tiver dado a algum credor.

Art. 164. Presumem-se, porém, de boa-fé e valem os negócios ordinários indispensáveis à manutenção de estabelecimento mercantil, rural, ou industrial, ou à subsistência do devedor e de sua família.

Art. 165. Anulados os negócios fraudulentos, a vantagem resultante reverterá em proveito do acervo sobre que se tenha de efetuar o concurso de credores.

Parágrafo único. Se esses negócios tinham por único objeto atribuir direitos preferenciais, mediante hipoteca, penhor ou anticrese, sua invalidade importará somente na anulação da preferência ajustada”.

natureza da ação é revocatória e tem por fim recomposição do patrimônio. Assim, não pode a ação ser proposta contra atos que não levaram o devedor à insolvência nem contra aqueles atos pelos quais o devedor deixou de ganhar algo¹²⁹.

A modificação veio, portanto, contemplar a caracterização da fraude contra a Fazenda Pública antes mesmo do ingresso da execução fiscal, quando o suposto devedor pretender se tornar insolvente de dívida ativa já inscrita.

Como consequência dessa mudança, resta clara a possibilidade de utilização de medidas judiciais em proteção ao crédito público antes mesmo do ingresso da ação de execução fiscal.

A medida cautelar fiscal objetiva exatamente isso, obstar que devedores de tributos dilapidem seus patrimônios como forma de não realizar o pagamento de tributos.

É preciso, mais uma vez, esclarecer que na esfera administrativa da cobrança é necessária a consagração dos direitos fundamentais de contraditório e ampla defesa. Mas esse respeito também paga o preço da morosidade da atividade administrativa com os diversos mecanismos de impugnação e recursos.

Em outros termos, alguns devedores podem pretender, com o manejo de medidas administrativas, apenas prostrar a responsabilidade pelo pagamento dos valores devidos para a máquina pública, afinal não raras vezes a discussão administrativa levará anos para ser solucionada.

O objetivo da criação legislativa em 1992, portanto, foi o de salvaguardar o direito subjetivo das Fazendas Públicas quanto a satisfação do crédito tributário exigível em posterior demanda de execução fiscal, no caso de não pagamento tempestivo e voluntário do devedor. Segundo Rodolfo Otávio Mota:

Mesmo com todas as críticas, surgiu a medida cautelar fiscal como meio hábil a garantir a satisfação do crédito tributário ou não tributário, uma vez que o CTN não dispunha de qualquer proteção para a futura execução de créditos ainda em discussão ou com a sua exigibilidade suspensa em razão de recursos administrativos, evitando-se assim as infundáveis revocatórias ou

¹²⁹ VENOSA, Sílvio de Salvo. Código civil interpretado. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 247.

ações paulianas quando o devedor dispunha de seu patrimônio no curso dos processos administrativos tributários ou logo após a constituição definitiva do crédito, sem perder de vista a baixa efetividade de tais medidas ante aos prazos prescricionais e o envolvimento de terceiros de boa-fé. O fisco não contava com qualquer instrumento efetivo para garantir seus recebíveis no lapso temporal compreendido entre a constituição definitiva do crédito e a inscrição em dívida ativa, o que acabou sugestionando a concepção da medida cautelar fiscal como medida de proteção ao crédito e garantia de sua subsequente satisfação¹³⁰.

Assim como explanado nas linhas iniciais desse trabalho, a intenção da demanda cautelar residiria na necessidade de acautelar o direito objeto de futura discussão, garantindo-se, evidentemente, os mesmos direitos de defesa contra aquele demandado.

3.2 Disciplinamento legal: Lei nº 8.397/1992

O procedimento para a utilização da medida cautelar fiscal foi, conforme já explanado, configurado por meio da específica Lei nº 8.397/92, aplicando diversos requisitos para a utilização desse típico procedimento judicial.

Evidentemente que a utilização dessa lei não excluí, assim como vimos com a Lei de Execuções Fiscais (lei nº 6.830/80), a aplicação subsidiária das normas processuais gerais do Código de Processo Civil (lei nº 13.105/15)¹³¹, conforme será melhor explanado no capítulo seguinte.

¹³⁰ MOTA, Rodolfo Otávio. Medida cautelar fiscal. In: FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva; LIMA, Rodrigo Medeiros de (orgs.). Execução fiscal: teoria, prática e atuação fazendária. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 390.

¹³¹ CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo tributário. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 242.

De início, o dispositivo legal aponta que a medida poderá ser tomada quando o crédito tributário já estiver constituído, ainda que posteriormente ao ingresso da demanda de execução (art. 1º, lei nº 8.397/92¹³²).

Dessa leitura podemos extrair que a utilização dessa medida cautelar dependerá da prévia constituição do crédito tributário¹³³, conotando com certo grau de certeza quem seria o devedor daquela obrigação, sem prejuízo de posterior discussão judicial¹³⁴.

Por outro lado, a mesma lei autoriza também a utilização dessa medida cautelar quando ainda não constituído o crédito (art. 1º, § único, lei nº 8.397/92).

Tratam-se dos casos em que o pretense devedor, notificado pela respectiva Fazenda Pública para realização do recolhimento do crédito tributário, põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros ou aliena bens ou direitos sem a devida comunicação, quando exigível em virtude de lei. A jurisprudência, inclusive, já se

¹³² LEI Nº 8.397/92: "Art. 1º. O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário".

¹³³ DELGADO, José Augusto. Medida cautelar fiscal. Revista dos tribunais. vol. 702/1994, p. 33-38, Abr/1994.

¹³⁴ A exemplo da utilização da Ação Anulatória (art. 38, LEF), dos Embargos à Execução Fiscal (ar. 16, LEF) ou da Exceção de Pré Executividade (Súmula 393, STJ), já explanados.

manifestou favoravelmente a adoção dessa medida de forma prévia a finalização do ato de constituição do crédito tributário¹³⁵.

Nesses casos, a intenção de fraudar se encontra elevada, conotando a necessidade de utilização dessa medida por parte do fisco. Inegavelmente que a utilização da ação cautelar, objetivando tornar indisponíveis os bens do devedor antes do da constituição definitiva do crédito não é isento de severas críticas, demonstradas em linhas posteriores desse trabalho.

¹³⁵ TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS DO CONTRIBUINTE EFETUADO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 64, DA LEI 9.532/97. INEXISTÊNCIA DE GRAVAME OU RESTRIÇÃO AO USO, ALIENAÇÃO OU ONERAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE DA MEDIDA ACAUTELATÓRIA. 1. O arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo da obrigação tributária pode ocorrer: 1) por iniciativa do contribuinte, para fins de seguimento do recurso voluntário interposto contra decisão proferida nos processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União (Decreto nº 70.235/72) ou, em se tratando de Programa de Recuperação Fiscal - Refis, para viabilizar a homologação da opção nos termos da Lei nº 9.964/00; e 2) por iniciativa da autoridade fiscal competente, para acompanhamento do patrimônio passível de ser indicado como garantia de crédito tributário em medida cautelar fiscal. 2. O arrolamento de bens de iniciativa da Administração Tributária encontra-se regulado pela Lei 9.532/97, na qual foi convertida a Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, podendo ocorrer sempre que a soma dos créditos tributários exceder 30% (trinta por cento) do patrimônio do contribuinte e, simultaneamente, for superior a quantia de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). A finalidade da referida medida acautelatória é conferir maior garantia aos créditos tributários da União, assegurando a futura excussão de bens e direitos do sujeito passivo suficientes à satisfação do débito fiscal. 3. Efetivado o arrolamento fiscal, deve o mesmo ser formalizado no registro imobiliário, ou em outros órgãos competentes para controle ou registro, ficando o contribuinte, a partir da data da notificação do ato de arrolamento, obrigado a comunicar à unidade do órgão fazendário a transferência, alienação ou oneração dos bens ou direitos arrolados. O descumprimento da referida formalidade autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o contribuinte. 4. Depreende-se, assim, que o arrolamento fiscal não implica em qualquer gravame ou restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do contribuinte, mas apenas, por meio de registro nos órgãos competentes, resguarda a Fazenda contra interesses de terceiros, assegurando a satisfação de seus créditos. 5. Ademais, a extinção do crédito tributário ou a nulidade ou retificação do lançamento que implique redução do débito tributário para montante que não justifique o arrolamento, imputa à autoridade administrativa o dever de comunicar o fato aos órgãos, entidades ou cartórios para que sejam cancelados os registros pertinentes. 6. Tribunal de origem que entendeu desarrazoado o arrolamento de bens procedido pela Fazenda Pública, enquanto pendente de recurso o processo administrativo tendente a apurar o valor do crédito tributário, uma vez que não haveria crédito definitivamente constituído. 7. A medida cautelar fiscal, ensejadora de indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, pode ser intentada mesmo antes da constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 2º, inciso V, b, e inciso VII, da Lei nº 8.397/92 (com a redação dada pela Lei nº 9.532/97), o que implica em raciocínio analógico no sentido de que o arrolamento fiscal também prescinde de crédito previamente constituído, uma vez que não acarreta em efetiva restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do sujeito passivo da obrigação tributária, revelando caráter ad probationem, e por isso autoriza o manejo da ação cabível contra os cartórios que se negarem a realizar o registro de transferência dos bens alienados. 8. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 689472 SE 2004/0133103-7, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/10/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 13/11/2006 p. 227RDDT vol. 136 p. 125).

Ao que parece corroborar a ideia de utilização sem a necessidade de prévia constituição, a lei determina que se a medida for adotada em procedimento preparatório, a execução fiscal deverá ser proposta em prazo iniciado depois da irrecurribilidade da seara administrativa, notadamente em sessenta dias (art.11 da lei nº 8.397/92¹³⁶¹³⁷).

Ora, diante desses fatos, impossível negar a existência da medida cautelar fiscal em procedimentos prévios à constituição definitiva do crédito tributário. Se o contribuinte pode prolongar discussão administrativa, o fisco poderia se valer desse instrumento como forma de combater os efeitos devastadores do protelamento do pagamento.

Em que pese a discussão, em regra, a utilização da medida cautelar fiscal dependerá da constituição do crédito tributário acompanhado de qualquer das

¹³⁶ LEI Nº 8.397/92: “Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurível na esfera administrativa”.

¹³⁷ MEDIDA CAUTELAR FISCAL. DECRETAÇÃO DE INDISPONIBILIDADE DE BENS. PRAZO PARA A PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL. ART. 11 DA LEI Nº 8.397/92. I - O Tribunal a quo, nos autos de ação cautelar preparatória, entendeu que o prazo de 60 (sessenta dias), contados da data do trânsito em julgado da esfera administrativa, para a interposição da execução fiscal, importa na prática em deixar ao alvedrio da administração pública a duração do decreto de indisponibilidade concedido naquela cautelar. Assim, julgou parcialmente provido o recurso da Fazenda para estabelecer um prazo de 6 (seis meses) para a conclusão do processo administrativo e o ajuizamento da correspondente execução fiscal. II - O art. 11 da Lei nº 8.397/92 é claro ao determinar que, em sede de medida cautelar fiscal preparatória, a Fazenda Pública dispõe do prazo de 60 (sessenta dias) para a propositura da execução fiscal, a contar do trânsito em julgado da decisão no procedimento administrativo, o que somente ocorreria no caso dos autos após o exame de recurso administrativo na Câmara Superior de Recursos Fiscais. III - Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1026474 SC 2008/0019648-0, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 02/10/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 16/10/2008 - REVPRO vol. 166 p. 290).

hipóteses definidas no artigo 2º da lei nº 8.397/92¹³⁸ e atendendo os requisitos necessários para petição da cautelar (art. 6º, lei nº 8.397/92¹³⁹), dirigida ao mesmo juízo competente para a execução (art. 5º, lei nº 8.397/92¹⁴⁰).

Preenchendo todos os requisitos, nada obsta que a fazenda pública requerente pugne pela concessão de liminar com dispensa de audiência para justificação prévia ou prestação de caução¹⁴¹.

Concedida a medida cautelar, a lei determina a imediata comunicação aos órgãos de registros públicos de imóveis, comissão de valores mobiliários, Banco

¹³⁸ LEI Nº 8.397/92: “Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito”.

¹³⁹ LEI Nº 8.397/92: “Art. 6º A Fazenda Pública pleiteará a medida cautelar fiscal em petição devidamente fundamentada, que indicará:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - a qualificação e o endereço, se conhecido, do requerido;

III - as provas que serão produzidas;

IV - o requerimento para citação”.

¹⁴⁰ LEI Nº 8.397/92: “Art. 5º A medida cautelar fiscal será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Parágrafo único. Se a execução judicial estiver em Tribunal, será competente o relator do recurso”.

¹⁴¹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A fazenda pública em juízo. 14ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, Forense: 2017. p. 299.

Central do Brasil, entre outros com semelhantes atribuições (art. 4º, lei nº 8.397/92¹⁴²), podendo atingir até aqueles sobre a alcunha de acionista controlador ou administrador.

Evidentemente que a exigência desses agentes não será realizada de forma automática ao mero dissabor da previsão legal. A utilização dos preceitos materiais do direito tributário, notadamente das disposições sobre responsabilidade empresarial, é tema que se impõe.

Com efeito, a obrigação tributária relacionada a pessoa jurídica apenas poderá ser objeto de sucessão aos sócios ou administradores se preenchido requisitos do código tributário nacional que apontam para a existência de atividades dolosas, excessivas ou infracionais (art. 135, CTN¹⁴³).

Para tanto, é preciso lembrar que o direito civil idealiza a abstração patrimonial entre pessoas físicas e jurídicas, apenas podendo atingir o aspecto pessoal se o sócio utilizar inadequadamente a empresa criada. Abordando aspectos do direito empresarial, a lição de Gladston Mamede:

Deve-se ter muito cuidado com a identificação de quem responderá pela obrigação. Além da precisão dos créditos não satisfeitos em relação aos quais será desconsiderada a personalidade jurídica da sociedade devedora, será preciso também determinar aquele ou aqueles, sócios ou não, que são responsáveis ativa ou omissivamente pelo mau uso da personalidade jurídica da sociedade. Serão esses que sofrerão os efeitos da medida, não a universalidade dos sócios e dos administradores, como se afere do artigo 50 do Código Civil. Não devem sofrer os efeitos da despersonalização aqueles que não contribuíram direta ou indiretamente para o ato abusivo, praticando-o ou permitindo que fosse praticado; e, para afirmar o dever de impedir a prática do ato lesivo, é fundamental aferir a existência de poder para obstá-lo, o que raramente ocorre com o sócio minoritário¹⁴⁴.

¹⁴² LEI Nº 8.397/92: “Art. 4º. A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação”.

¹⁴³ CTN/1966: “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

¹⁴⁴ MAMEDE, Gladston. Manual de direito empresarial. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 243.

A responsabilidade, nesses casos, detém natureza subjetiva que exige a comprovação das atividades errôneas praticadas pelo sócio ou administrador, no exercício do dever de pagamento dos tributos. Não podendo atribuir tal condição àquele que sequer estava investido das funções diretivas da sociedade¹⁴⁵.

Externando essa separação de responsabilidades, o Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento por meio da Súmula 430, cujo teor determina que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Diversos fatores poderão levar a pessoa jurídica não efetuar o recolhimento dos seus tributos sem que isso signifique, necessariamente, má-fé por parte de seus sócios ou administradores, passando por situações de dificuldade de caixa até mero esquecimento. Pugar pela imediata responsabilização da pessoa física por trás da empresa pode ser extremante prejudicial.

Ao final, a medida cautelar efetivada terá seus efeitos cessados se não ocorrer o manejo do executivo fiscal ou for ele extinto, bem como se o devedor efetuar o pagamento do débito (art. 13, lei nº 8.397/92¹⁴⁶). A sentença cautelar, evidentemente, não fará coisa julgada capaz de afetar a execução fiscal¹⁴⁷.

¹⁴⁵ BORBA, Claudio. Direito tributário. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 342.

¹⁴⁶ LEI Nº 8.97/1992: “Art. 13. Cessa a eficácia da medida cautelar fiscal:

I - se a Fazenda Pública não propuser a execução judicial da Dívida Ativa no prazo fixado no art. 11 desta lei;

II - se não for executada dentro de trinta dias;

III - se for julgada extinta a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública;

IV - se o requerido promover a quitação do débito que está sendo executado.

parágrafo único. Se, por qualquer motivo, cessar a eficácia da medida, é defeso à Fazenda Pública repetir o pedido pelo mesmo fundamento”.

¹⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 2014. p. 674.

3.3 Principais críticas ao instituto

Avançando nos estudos específicos da medida cautelar fiscal, diversas críticas serão percebidas pela doutrina e jurisprudência, dividindo os operadores do direito, notadamente os advogados públicos em demandas a favor do fisco, sobre a utilização ou não do instituto. Para Rodolfo Otávio Mota:

A princípio, quando de sua edição, muito se discutiu sobre a pertinência e constitucionalidade da norma. Autores e jurista viam na norma absoluta disparidade entre armas colocadas à disposição do particular em contenda com o fisco e as vantagens carreadas na Lei nº 8.397/92 em favor do fisco e, tão logo, em desproveito do contribuinte. Os questionamentos não se limitavam à desproporção de “recursos” a um e a outro, muito se discutiu acerca da presunção *iuris tantum* que milita em favor do fisco, onde ordinariamente se invertiam as regras quanto ao ônus da prova e para alguns havia absoluta afronta aos direitos constitucionais¹⁴⁸.

Dentre as divergências apresentadas, aquelas de maior relevância acabam por ganhar especial destaque nos estudos sobre o tema, merecendo pontuais observações e ponderações nesse trabalho. Entre os que apoiam ou não a previsão legal, a primeira concepção questionável reside na noção de constituição do crédito tributário para o manejo da medida.

Conforme explanado linhas atrás, a previsão legal estabelece regra quanto à necessidade para configuração do manejo da medida cautelar fiscal de que haja crédito constituído capaz de conceder, ainda que relativamente, certo grau de confiabilidade sobre quem seria o real devedor do tributo, além da demonstração sobre a intenção de praticar fraude.

Os defensores do ideal estabelecido pela lei, notadamente a proteção ao patrimônio público com a garantia de solvência do futuro crédito tributário mediante a indisponibilidade de bens do devedor, alegam que a necessidade de esperar regular trâmite administrativo pode tornar inócua a aplicação legal.

¹⁴⁸ MOTA, Rodolfo Otávio. Medida cautelar fiscal. In: FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva; LIMA, Rodrigo Medeiros de (orgs.). Execução fiscal: teoria, prática e atuação fazendária. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 390.

Isso porque, mesmo com o avançado estudo da matéria tributária, ainda pairam dúvidas sobre o exato momento da constituição do crédito tributário e sua interpretação pela lei, jurisprudência e doutrina perante a natureza da atividade de lançamento. Nesse sentido, argumentam Roberval Rocha Ferreira Filho e João Gomes da Silva Júnior:

Há interminável discussão doutrinária sobre ser o lançamento *ato* ou *procedimento* administrativo, cujas correntes principais podem ser resumidas no apego à própria confusão terminológica do Código Tributário Nacional que, em algumas normas, trata o instituto como *procedimento* – arts. 142 e 144, §§ 1º e 2º - e, noutras, como *ato* – art. 150 e art. 144, *caput*. Tal discussão também é fomentada pelo caráter plurissignificativo que a palavra possui, mesmo no âmbito restrito do direito tributário. A despeito disso, o legislador preferiu defini-lo no art. 142 do CTN como *procedimento* administrativo, cuja função é constituir o crédito tributário¹⁴⁹.

Parcela defenderá que apenas com a existência do lançamento tributário, independentemente da modalidade aplicável ao caso concreto, seria suficiente para configuração de crédito constituído, até porque será neste momento em que, unilateralmente, a Fazenda Pública quantificará aquilo devido.

Por ser ato privativo realizado por autoridade administrativa fiscal, o ato realizado se revestiria da presunção de legitimidade¹⁵⁰, conotando a configuração de constituição do crédito.

Nesse cenário, nada obstará a utilização da medida cautelar fiscal logo após a realização desse ato por parte da administração pública, desde que visualizada a intenção do devedor em dilapidar seu patrimônio.

¹⁴⁹ FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; SILVA JÚNIOR, João Gomes. Direito tributário – teoria e jurisprudência. 2ª ed. rev. atual. ampl. Salvador: Juspodivm, 2008. p. 250.

¹⁵⁰ Explicando o tema administrativo da presunção de legitimidade, Diogenes Gasparini: “É a qualidade de todo e qualquer ato administrativo de ser tido como verdadeiro e conforme o Direito. Milita em seu favor uma presunção *juris tantum* de legitimidade, decorrente do princípio da legalidade. Com efeito, se a Administração Pública só pode agir ou atuar *se, como e quando* a lei autoriza, há de se deduzir a presunção de legitimidade de seus atos, isto é, que se presumem verdadeiros e que se conformam com o Direito. Assim, pode-se dizer que os atos administrativos nascem com essa qualidade e nada mais se exige para a sua prevalência” (GASPARINI, Diogenes. Direito administrativo. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 73).

Desse modo, eventuais recursos administrativos reiteradamente apresentados pelo devedor não impediriam a indisponibilidade de bens do devedor, resguardando os interesses do fisco mesmo antes da constituição do crédito.

Evidentemente que o manejo dessa medida não será realizado imediatamente após a atividade unilateral de lançamento tributário, necessitando de prévia comunicação ao sujeito passivo (art. 160, CTN¹⁵¹) para que tenha conhecimento quanto ao crédito identificado.

A utilização imediata da medida acabaria por ferir a concepção de segurança jurídica e o direito à informação, uma vez que o contribuinte poderia optar por realizar esse pagamento em detrimento de alongar discussão judicial. Indispor bens sem prévio esclarecimento seria equiparada à noção de efeito confiscatório da tributação (art. 150, IV, CF).

Por outro lado, outra parcela significativa da doutrina acredita que o lançamento tributário seria classificado não como ato e sim procedimento, assim compreendido como a concatenação de atos na esfera administrativa¹⁵².

Nessa situação, a constituição do crédito tributário dependeria de todos os atos administrativos para sua configuração, incluindo-se o julgamento de impugnações e recursos nessa esfera. Para tanto, a utilização da medida cautelar fiscal dependeria de todo esse trâmite, obstaculizando uma maior proteção ao eminente direito da fazenda pública.

Entre os argumentos apresentados por quem defende essa linha, novamente os dispositivos constitucionais ganham destaque. Notadamente a discussão quanto a

¹⁵¹ CTN/1966: “Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”.

¹⁵² Para o Administrativista de José dos Santos Carvalho Filho: “*Procedimento administrativo* é a sequência de atividades da Administração, interligadas entre si, que visa a alcançar determinado efeito final previsto em lei. (...) Justamente pelo fato de o procedimento se constituído pela prática de vários atos e atividades, não somente de administradores públicos como também de administrados e terceiros, sua formalização se consuma, em geral, através de *processo administrativo*, este indicativo das relações jurídicas entre os participantes do procedimento, tendo pois, verdadeira natureza teleológica e valendo como instrumento para alcançar o objetivo final da Administração” (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 27ª ed. rev. ampl. Atual. São Paulo: Atlas, 2014. p. 152).

ausência do contraditório e ampla defesa na seara administrativa e a liberdade empresarial.

Detalhando a explanação, o questionamento inicial estaria na retirada do poder de discutir na esfera administrativa a cobrança pretendida, tornando-o inexistente se a indisponibilidade de bens ocorrer antes da decisão definitiva. Não faria sentido realizar defesa administrativa se já privado da livre disposição de seus bens, pugnando pela utilização de medidas diretamente no seio do Poder Judiciário, a exemplo do Mandado de Segurança.

De forma semelhante, essa indisponibilidade também poderia ocasionar limitação ao pleno exercício da atividade empresarial por parte de pessoas jurídicas, em afronta ao princípio constitucional da livre iniciativa (art. 170, CF¹⁵³).

Entre as hipóteses de cabimento, destaca-se a situação do devedor possuir débitos, inscritos ou não, que somados ultrapassem o montante de 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido (art. 2º, VI, Lei nº 8.397/92).

Assim surge a problemática para os casos em que o devedor reuniria elementos patrimoniais para efetivação do pagamento, mas por questões burocráticas deixou de efetuar-los. Investimentos não pagos, importações frustradas por questões

¹⁵³ CF/1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

políticas, catástrofes naturais, poderiam ser listadas como exemplos de acontecimentos que escapariam da intenção do empresário.

Nesses casos, não pareceria correta a atitude do fisco em manejar a medida cautelar fiscal apenas por expressa previsão legal sem contextualizá-la a realidade enfrentada.

Ressalte-se que, mesmo existindo previsão legal limitando a indisponibilidade apenas aos bens do ativo permanente da empresa (art. 4º, §1º, lei nº 8.397/92¹⁵⁴), haverá efetivo prejuízo a atividade empresarial, notadamente pelo critério da confiança do mercado, presente em vários ramos.

O Superior Tribunal de Justiça até já aceitou possibilidade de tornar indisponível bens não pertencentes ao ativo permanente da empresa, desde que não inviabilizasse a realização da atividade empresarial¹⁵⁵.

Por fim, outra importante crítica estaria no viés da utilidade da medida cautelar fiscal.

¹⁵⁴ LEI Nº 8.397/92: “Art. 4º. (...) §1º. § 1º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:

- a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;
- b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos

¹⁵⁵ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. LEI N. 8.397/92. SÚMULA N. 7/STJ. INDISPONIBILIDADE. PESSOA JURÍDICA. BENS ESTRANHOS AO ATIVO PERMANENTE. PRECEDENTES. ART. 294 DO CPC. VIOLAÇÃO NÃO-CONFIGURADA. 1. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC na hipótese em que todas as questões suscitadas foram examinadas no acórdão embargado. 2. Tendo o Tribunal de origem se apoiado no conjunto fático-probatório dos autos para concluir que o bloqueio das contas bancárias das empresas devedoras e de seus sócios não deveria ser mantido, não cabe ao STJ, em sede de recurso especial, alterar tal entendimento, visto que implicaria o reexame de provas, o que é vedado em face do óbice contido na Súmula n.7/STJ. 3. A Lei n. 8.397/92 (art. 4º, § 1º) põe a salvo do gravame da indisponibilidade bens de pessoa jurídica que não integrem seu ativo permanente; todavia, o STJ já firmou entendimento de que, em situações excepcionais, admite-se a decretação de indisponibilidade de bens de pessoa jurídica, ainda que estes não constituam seu ativo permanente. 4. Recurso especial do INSS não-conhecido. Recurso especial dos contribuintes não-provido. (STJ - REsp: 365546 SC 2001/0134750-1, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 06/06/2006, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/08/2006 p. 294).

Conforme explanado linhas acima, a exigência de constituição definitiva do crédito tributário poderia inviabilizar a atividade de proteção ao direito das fazendas públicas durante a fase administrativa de criação e cobrança da exação.

Estando com o crédito definitivamente constituído, qual a utilidade para indispor bens do devedor se já seria possível o manejo do feito executivo, mediante o protocolamento da inicial acompanhada da Certidão de Dívida Ativa (CDA) que lhe fundamenta. Na visão de Hugo de Brito Machado:

A cautelar fiscal somente pode ser intentada contra sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído em procedimento administrativo (art. 2º). Em tal situação, com o crédito regularmente constituído, pode a Fazenda Pública credora promover a execução fiscal e, assim, conseguir a penhora de bens. O pedido de cautelar, portanto, é procedimento inútil, que nada acrescenta como garantia ao Tesouro Público. A não ser que se pretenda o deferimento da medida cautelar sem que exista crédito devidamente constituído, o que seria absurdo¹⁵⁶.

Aliás, talvez esse venha a ser o grande motivo para a pouca ou quase inexistente utilização do mecanismo idealizado pela lei nº 8.397/92.

O receio em enfrentar as questões constitucionais em defesa dos contribuintes e de empresas, aliada a extremada exigência de constituição formal do crédito acabam deixando o instituto em desuso, o que fazem com que procuradores optem em efetuar, desde logo, o manejo da execução fiscal e pugnando medidas assemelhadas nos mesmos autos.

Acreditando em errôneas interpretações dos dispositivos previstos na lei, impingir que a medida cautelar fiscal apenas seria usada quando definitivamente constituído o crédito seria corroborar com conotação de lei morta no ordenamento.

A defesa pretendida pelo trabalho exposto é no sentido de que a novel lei processual civilista, aplicada de forma subsidiária conforme mencionado no início desse capítulo, poderia reacender a discussão e utilidade dessa medida, notadamente

¹⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 467.

como forma prévia de garantir a receita de direito público tributária que será exigida em posterior ação de execução.

4 OS IMPACTOS DA LEI Nº 13.105/2015 NO PROCESSO CAUTELAR FISCAL: A APLICAÇÃO SOBRE A ÓTICA DO PODER GERAL DE CAUTELA E O SINCRETISMO PROCESSUAL REGRESSIVO

4.1 O cenário da cautelar fiscal sob a égide do novo código de processo civil

Em sequência ao estudo, a problemática do trabalho exigia prévios conhecimentos quanto as modificações introduzidas no sistema processual civil por meio da Lei nº 13.105/15, ao instituir o novo códex de disciplinamento do tema.

Considerado fruto de intensos e atualizados debates, o novo código de processo civil reestruturou toda a concepção quanto as tutelas de natureza provisória, quer seja de cunho antecipatório ou mesmo acautelatório.

A evolução histórica do instituto já foi objeto de análise nas linhas iniciais desse trabalho, cabendo agora, de forma pontual e específica, traçar a aplicação da medida cautelar fiscal instituída pela Lei nº 8.397/92 à luz do novo código de ritos.

De início, faz-se necessário compreender a natureza jurídico processual da medida cautelar fiscal.

Diante do cenário outrora abordado, elencando dispositivos e princípios constitucionais, notadamente em decorrência do respeito ao contraditório, ampla defesa, inafastabilidade jurisdicional, devido processo legal, aliada a noção de especialidade do executivo fiscal, percebemos que a atividade de cobrança por parte do fisco precisa ser realizada sob a batuta de normas procedimentais, administrativas e judiciais.

Por todos esses elementos, vimos que a Fazenda Pública somente poderá ultimar seus atos de cobrança, não existindo pagamento voluntário por parte do devedor tributário no campo administrativo, mediante a utilização da ação de execução fiscal.

Pois bem. A utilização da medida cautelar fiscal não objetiva, por si só, a expropriação patrimonial do sujeito passivo da relação tributária, mas apenas proteger

seu conjunto de bens e direitos em favor do fisco para que não ocorra dilapidação precipitada.

Em termos mais simples, a utilização desse mecanismo objetiva exatamente salvaguardar os futuros direitos a serem questionados pelos entes políticos perante o Poder Judiciário na ação de execução. Realizando a distinção dos institutos, pondera Leonardo Carneiro da Cunha:

As medidas cautelares atendem à pretensão de segurança do direito, da pretensão, da prova ou da ação. A ação cautelar, que tem forte carga mandamental, provoca o exercício de uma tutela jurisdicional, destinada a atender ao direito material à segurança. A pretensão à tutela jurídica por meio de medida cautelar tem por finalidade prevenir, acautelar, assegurar. Só se assegura; não se executa. Haveria, nas palavras de Pontes de Miranda, “segurança para execução”, diferentemente da tutela satisfativa antecipada, em que há “execução para segurança”¹⁵⁷.

A intenção da medida cautelar, aqui estudada, restringe-se apenas em acautelar direito e não antecipar sua fruição. Tanto é assim que, uma vez manejada a medida cautelar fiscal, ela terá seus efeitos cessados, entre outros casos, quando o requerido promover a quitação do débito (art. 13, IV, Lei nº 8.397/92¹⁵⁸).

Perceba, portanto, que o fisco não passou a usufruir imediatamente qualquer dos bens pertencentes ao devedor, esperando o pagamento da obrigação tributária pelas vias ordinárias, quer administrativa, quer judicial.

Dentro do universo de junção proposto pelo novo código de processo civil, relacionado a pretensão de simplificação das tutelas provisórias, a medida em apreço não perde sua natureza cautelar.

No contexto idealizado pelo anterior código de processo civil (Lei nº 5.869/73), a medida cautelar fiscal poderia ser equiparada a medida cautelar de arresto (arts.

¹⁵⁷ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A fazenda pública em juízo. 14ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, Forense: 2017. p. 293.

¹⁵⁸ LEI Nº 8.97/1992: “Art. 13. Cessa a eficácia da medida cautelar fiscal: (...)

IV - se o requerido promover a quitação do débito que está sendo executado.

813 ao 821, CPC/73¹⁵⁹), tendo em vista que seu objetivo residiria em tornar indisponíveis bens do devedor para salvaguardar os créditos futuramente exigidos

¹⁵⁹ CPC/1973: “Art. 813. O arresto tem lugar:

I - quando o devedor sem domicílio certo intenta ausentar-se ou alienar os bens que possui, ou deixa de pagar a obrigação no prazo estipulado;

II - quando o devedor, que tem domicílio:

a) se ausenta ou tenta ausentar-se furtivamente;

b) caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens que possui; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; põe ou tenta pôr os seus bens em nome de terceiros; ou comete outro qualquer artifício fraudulento, a fim de frustrar a execução ou lesar credores;

III - quando o devedor, que possui bens de raiz, intenta aliená-los, hipotecá-los ou dá-los em anticrese, sem ficar com algum ou alguns, livres e desembargados, equivalentes às dívidas;

IV - nos demais casos expressos em lei.

Art. 814. Para a concessão do arresto é essencial:

I - prova literal da dívida líquida e certa;

II - prova documental ou justificação de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

Parágrafo único. Equipara-se à prova literal da dívida líquida e certa, para efeito de concessão de arresto, a sentença, líquida ou ilíquida, pendente de recurso, condenando o devedor ao pagamento de dinheiro ou de prestação que em dinheiro possa converter-se.

Art. 815. A justificação prévia, quando ao juiz parecer indispensável, far-se-á em segredo e de plano, reduzindo-se a termo o depoimento das testemunhas.

Art. 816. O juiz concederá o arresto independentemente de justificação prévia:

I - quando for requerido pela União, Estado ou Município, nos casos previstos em lei;

II - se o credor prestar caução (art. 804).

Art. 817. Ressalvado o disposto no art. 810, a sentença proferida no arresto não faz coisa julgada na ação principal.

Art. 818. Julgada procedente a ação principal, o arresto se resolve em penhora.

Art. 819. Ficará suspensa a execução do arresto se o devedor:

I - tanto que intimado, pagar ou depositar em juízo a importância da dívida, mais os honorários de advogado que o juiz arbitrar, e custas;

II - der fiador idôneo, ou prestar caução para garantir a dívida, honorários do advogado do requerente e custas.

Art. 820. Cessa o arresto:

I - pelo pagamento;

II - pela novação;

III - pela transação.

Art. 821. Aplicam-se ao arresto as disposições referentes à penhora, não alteradas na presente Seção.

pelo credor. Para melhor comparação, antes o conceito de arresto pela doutrina de Elpídio Donizetti:

Arresto é a medida cautelar de apreensão de bens que tem por fim garantir futura execução por quantia certa. Tal como a penhora, o arresto consiste na apreensão judicial de bens do devedor, a fim de que sobre eles incida a execução. Distingue-se, entretanto, daquela, porquanto não constitui ato do processo de execução, mas sim de medida acautelatória que antecede a penhora e que se exaure quando nesta se converte, ou quando a obrigação é extinta¹⁶⁰.

Ambas externam a mesma pretensão, arrestar bens para proteger o futuro paramento de crédito existente, inclusive reeditando na lei de 1992 diversos dispositivos com idênticas previsões na lei da cautelar fiscal¹⁶¹. Traço também marcante é que será necessário para ambas a demonstração do título que hospeda do crédito a ser perseguido¹⁶².

Caminhando no mesmo sentido comparativo, explanaram Milton Flaks e José Miguel Garcia Medina, respectivamente:

Confrontados os dispositivos da lei, verifica-se que a medida cautelar fiscal, em última análise, nada mais é do que um procedimento específico de arresto, privativo da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias, destinado a assegurar que não se frustrate a oportuna execução da dívida ativa tributária ou não tributária¹⁶³.

Embora inexistam cautelares específicas (ou requisitos específicos para cautelares) no texto no CPC/2015, subsistem, em leis especiais, algumas medidas assecuratórias (por exemplo, Lei 8.397/1992, que disciplina medida

¹⁶⁰ DONIZETTI, Elpídio. Curso didático de direito processual. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 1.248.

¹⁶¹ Basta analisar e comparar as previsões dos arts. 2º e 3º da Lei nº 8.397/92 em comparação com o art. 813 e 814 do CPC/73.

¹⁶² Para Misael Montenegro Filho: "A medida cautelar de arresto deve apresentar, de um lado, um credor qualificado, por portar título executivo (judicial ou extrajudicial), e do outro um devedor desqualificado, enquadrando-se em uma das hipóteses elencadas no art. 813 [CPC/73]" (MONTENEGRO FILHO, Misael. Curso de direito processual civil, vol. 3: medidas de urgência, tutela antecipada e ação cautelar, procedimento especiais. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2014 p. 95).

¹⁶³ FLAKS, Milton. Medida Cautelar Fiscal. Revista de direito administrativo, v. 192, p. 61-73, abr./jun. 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45736>. Acesso em 19.01.2019 às 19:12.

cautelar fiscal, semelhante ao arresto outrora previsto nos arts.813 ss. CPC/1973, sem correspondentes, no CPC/2015¹⁶⁴.

Mesmo apontando essas semelhanças, vale registrar que o novo código preferiu abolir o capítulo próprio que antes era reservado para a conceituação das medidas cautelares de forma específica, mantendo todas elas dentro dos ditames da tutela provisória.

A configuração dos requisitos permanece presente, apenas deixando de classificá-las em subespécies e passando a compreender a atipicidade como maior vetor para sua concessão.

Não se pretende afirmar que aquelas modalidades estampadas na legislação anterior deixaram de existir, ao revés. O próprio código explana a existência dessas espécies (art. 301, CPC¹⁶⁵).

A diferença, contudo, é que não mais houve reserva de capítulo com requisitos procedimentais de cada uma, como antes foi idealizado, externando a atipicidade como nova marca do código. Para adoção das medidas outrora conceituadas, caberá ao intérprete utilizar dos anteriores critérios como forma de adaptação para as atuais medidas. Para Antonio de Moura Cavalcanti Neto e Eduardo José da Fonseca Costa, respectivamente:

Nesse caminho, o artigo 301 traz um rol exemplificativo de medidas que podem ser utilizadas para a efetivação da tutela cautelar. É curioso constatar que não existem definições no próprio corpo do Código atual das medidas cautelares típicas, sendo a atipicidade uma marca dessa tutela nessa legislação. Não há como, dessa forma, negar que os dispositivos do CPC 1973 que definem o que é sequestro e arresto, por exemplo, continuam servindo para que o operador compreenda o significado de cada um desses termos¹⁶⁶.

¹⁶⁴ MEDINA, José Miguel Garcia; Novo Código de Processo Civil Comentado. 4ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016. p. 507.

¹⁶⁵ CPC/2015: “Art. 301. A tutela de urgência de natureza cautelar pode ser efetivada mediante arresto, sequestro, arrolamento de bens, registro de protesto contra alienação de bem e qualquer outra medida idônea para assecuração do direito”.

¹⁶⁶ CAVALVANTI NETO, Antonio de Moura; Art. 300. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 477-478.

Todavia, hoje, à exceção da produção antecipada de prova (art. 381, I), esses “tipos legais formais” de tutela cautelar se transformaram em “tipos históricos materiais” (ao lado da sustação de protesto, registro de protesto contra alienação de bem, intervenção em coisa litigiosa, suspensão de deliberação social, depósito cautelar, voto em separado, proibição de dispor, condicionamento de certos atos de administração a prévia autorização judicial etc.). De qualquer maneira, isso não lhes retira o valor *paradigmático*. Quem pretender assegurar a satisfação de crédito monetário, terá de pedir *arresto*; quem pretender evitar o extravio ou a dissipação de bens, terá de pedir *arrolamento*. Por isso, os renomados livros sobre tutela cautelar escritos sob o pálio do CPC/73 continuarão a ensinar aos operadores forenses os meios cautelares adequados à consecução dos mais diversos fins¹⁶⁷.

Exatamente diante desse contexto é que se defende a ainda aplicação da medida cautelar fiscal. Em que pese as críticas exaradas sobre a medida, desde o momento de sua edição legislativa não houve qualquer decretação de inconstitucionalidade da lei, apenas questionamentos.

Tratando-se de medida estabelecida em específica legislação, não se poderia afirmar que a revogação da anterior codificação processual civil ocasionaria a automática revogação de sua disciplina.

A inovação desse sistema pode, em verdade, reacender a utilização prática dessa medida, especialmente de forma preventiva¹⁶⁸ à atividade executiva, ainda que nada obste sua utilização posteriormente. Nas palavras de Daniel Amorim Assumpção Neves:

É preciso observar, entretanto, que as “cautelares satisfativas” não desapareceram por completo por dois motivos fundamentais. Em alguns casos, em razão de uma tradição que não mais se sustenta, como na hipótese do processo cautelar de sustação de protesto. Além disso, existem previsões no próprio ordenamento jurídico indicando a existência de cautelar nominada com natureza indiscutivelmente satisfativa, como se verifica na cautelar: (...) fiscal, de que trata a Lei 8.397/1992¹⁶⁹.

¹⁶⁷ CAVALVANTI NETO, Antonio de Moura; Art. 300. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 477-478.

¹⁶⁸ COSTA, Eduardo José da Fonseca. Art. 294. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 418-419.

¹⁶⁹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção; Manual de Direito Processo Civil – Volume Único 10ª ed. rev., atual. e ampl. – Salvador. Editora Juspodivm, 2018. p. 501.

Por ser *lex specialis*, a lei da cautelar fiscal será aplicada no contexto idealizado para salvaguardar a futura execução fiscal proposta pelo fisco, sem prejuízo da adoção subsidiária do código de processo civil. Neste caso, resta-nos efetuar o paralelo dos requisitos legais da medida em confronto com a previsão processual geral.

Conforme abordado em específico capítulo no início desse trabalho, o código de processo civil estabelece o preenchimento de requisitos para a concessão da tutela de cunho provisório de urgência. Notadamente, dividem-se na configuração da probabilidade do direito e perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo (art. 300, CPC¹⁷⁰).

De forma ainda mais específica, o procedimento da tutela cautelar requerida em caráter antecedente pugna, entre os elementos da petição inicial, a exposição sumária do direito que objetiva assegurar e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo (art. 305, CPC¹⁷¹).

Observa-se, desse modo, que os mesmos requisitos elencados para a tutela provisória de urgência estariam presentes para o procedimento cautelar fiscal.

A probabilidade do direito, também conhecida como a *fumaça do bom direito* (*fumus boni iuris*) seria exteriorizada mediante a comprovação da constituição do crédito de natureza tributária, conforme exigência legal (art. 1º, Lei nº 8.397/92).

O risco ao resultado útil do processo é que se assemelharia à concepção do *perigo da demora* (*periculum in mora*) e se atrela ao risco que a Fazenda Pública poderia correr caso a medida não fosse deferida, também gozando de status legal (art. 2º, Lei nº 8.397/92).

Ainda que possível identificar semelhanças dos dispositivos da lei da medida cautelar fiscal com os ditames do direito processual civil, faz-se necessário raciocinar

¹⁷⁰ CPC/2015: “Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo”.

¹⁷¹ CPC/2015: “Art. 305. A petição inicial da ação que visa à prestação de tutela cautelar em caráter antecedente indicará a lide e seu fundamento, a exposição sumária do direito que se objetiva assegurar e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Parágrafo único. Caso entenda que o pedido a que se refere o caput tem natureza antecipada, o juiz observará o disposto no art. 303”.

a aplicação da medida assecuratória com o preenchimento dos demais elementos processuais.

Com efeito, restringir a configuração do *fumus boni iuris* apenas quando efetuada a constituição do crédito tributário poderá limitar o campo de utilização do instituto.

É que, conforme defendido no capítulo anterior, a utilização de infundáveis defesas administrativas poderia obstar a constituição do crédito tributário e conceder maior período para que o devedor pudesse se desfazer de seus bens ou passar a contrair novas dívidas.

De maior alcance seria a utilização pura do CPC na identificação da fumaça do bom direito de forma isolada, objetivando possibilitar o manejo dessa medida ainda antes da finalização de constituição do crédito. Aguardar a ultimação de todos os elementos configuradores do crédito, mediante sua constituição, acabaria até por desconfigurar a probabilidade do direito para conceder-lhe a certeza.

Abordando de forma diversa, caso todos os elementos configuradores do crédito tributário já estejam presentes no momento de sua constituição, e é isso que se espera, não mais estaríamos diante da probabilidade do direito, mas sim do direito efetivamente configurado.

O critério processual para concessão da medida cautelar não foi idealizado como o direito perfeito e acabado, assim compreendido como aquele já configurado de forma absoluta e sem dúvidas. Na verdade, o requisito limita-se a exigir apenas probabilidade¹⁷².

De outra banda, o perigo da demora não poderia ser analisado apenas sob a perspectiva engessada do legislador. Em outros termos, a configuração legal pode não ser suficiente para impingir a alcunha de possível lesão.

¹⁷² COUTINHO, Sheyla Yvette Cavalcanti Ribeiro. As tutelas provisórias de urgência e evidência no processo tributário: permissões e vedações legais. Revista de direito tributário contemporâneo, vol. 7/2017, p. 141-167, Jul - Ago/ 2017.

A atividade de alienação patrimonial, por exemplo, não deveria ser vista, por si só, como mecanismo automático para o manejo de medida judicial capaz de indispor bens do suposto devedor.

É preciso lembrar que a presunção da Certidão de Dívida Ativa será apenas relativa (art. 204, § único, CTN¹⁷³), podendo o suposto devedor comprovar não ter realizado aqueles específicos créditos que serão exigidos. Estaria sendo-lhe retirada a disposição de bens em confronto com as normas constitucionais.

No mesmo trilhar, a atividade empresarial exercida no ordenamento nacional muitas vezes requer atividades enérgicas por parte de empresários, ensejando a realização de diversos investimentos que possam comprometer, apenas temporariamente, a saúde financeira da empresa. Nesse cenário, tornar indisponíveis seu conjunto de bens e direitos poderia lhe prejudicar a nível de decretação falimentar.

Isso porque, dentre as medidas autorizativas para a concessão da tutela cautelar, destaca-se a indisponibilidade de bens do devedor que possua ou não débitos inscritos se ultrapassarem 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido (art. 2º, VI, lei nº 8.397/92).

O simples fato de deter dívidas superiores a esse percentual não significaria insolvência automática do devedor, capaz de justificar a indisponibilidade de seus bens.

A atividade empresarial, conforme mencionado, requer uma série de medidas para manutenção e expansão de empresas, passando também por conjunturas econômicas capazes de dificultar o pagamento de compromissos tributários naquele momento, sem, contudo, significar que não serão pagos em momento posterior.

Basta, por exemplo, que determinado grupo de clientes não honrem com o pagamento de mercadorias entregues ou serviços prestados, ocasionando perdas no caixa operacional da empresa.

¹⁷³ CTN/1966: “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

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

Em síntese, os argumentos aqui apresentados condizem com a defesa e aceitação da específica lei da medida cautelar fiscal (Lei nº 8.397/92) a luz do novo Código de Processo Civil (lei nº 13.105/15). A atenção fica por conta dessa aplicação levar em consideração não apenas a previsão legal, mas também os requisitos do código de ritos.

4.2 A aplicação do poder geral de cautela e a lei nº 8.397/92

O anterior Código de Processo Civil (CPC/73) já traçava elementos caracterizadores do denominado poder geral de cautela pelo juízo, assim compreendido como medidas tomadas pelo condutor do processo com o objetivo de se fazer cumprir suas decisões.

Trata-se de técnica aplicada pelos Magistrados com o objetivo de que a vontade do Estado-Juiz se faça cumprir, notadamente diante de situações que envolvam flagrantes desrespeitos¹⁷⁴ ou ante a ausência de específica previsão legal.

Na legislação aplicada pelo código anterior, esse procedimento se configurava como hipótese subsidiária de medida cautelar, quando não cabíveis quaisquer das medidas típicas disciplinadas e existisse fundado receio de lesão grave ou de difícil reparação ao direito alheio (art. 798, CPC/73¹⁷⁵). Para tanto, o Juiz poderia adotar uma série de medidas acauteladoras (art. 799, CPC/73¹⁷⁶).

¹⁷⁴ MONTEIRO, Elane Botelho. Poder geral de cautela do magistrado com o novo Código de Processo Civil. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XX, nº 163, ago 2017. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19288&revista_caderno=21. Acesso em 22.01.2019 às 17:55.

¹⁷⁵ CPC/1973: “Art. 798. Além dos procedimentos cautelares específicos, que este Código regula no Capítulo II deste Livro, poderá o juiz determinar as medidas provisórias que julgar adequadas, quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação”.

¹⁷⁶ CPC/1973: “Art. 799. No caso do artigo anterior, poderá o juiz, para evitar o dano, autorizar ou vedar a prática de determinados atos, ordenar a guarda judicial de pessoas e depósito de bens e impor a prestação de caução”.

Eivadas de elevado grau subjetivo, essas medidas já detinham importância na aplicação prática do código anterior, passando a ganhar maior contorno com o advento das novas normas processuais civilistas.

De fato, conforme explanado anteriormente, a atipicidade passou a ser marca registrada na nova sistemática das medidas cautelares do ordenamento nacional, extinguindo o livro próprio com as modalidades e passando a enquadrá-las sob o rótulo das tutelas provisórias.

Um dos motivos da extinção é que as diversas complexidades encontradas no campo da aplicação processualista acarretam, inegavelmente, o surgimento de casos que não estariam enquadrados dentro de modelos processuais previamente legislados. Em outros termos, impossível acreditar que todos os casos concretos levados para apreciação judicial teriam a mesma aplicação normativa e a mesma solução previamente estabelecida.

O poder geral de cautela também deve ser visto como meio para consagração do direito levado pelas partes, independentemente da medida adotada para tanto. Nesse sentido, em específico artigo sobre o tema, ponderam Rennan Faria Krüger Thamay e Vinícius Ferreira de Andrade:

O poder geral de cautela, como costumeiramente chamado pela maioria da doutrina, tem a sua origem ligada a uma insolúvel falha no sistema legislativo, em não conseguir inserir em uma norma positiva todas as situações concretas passíveis de serem objeto da tutela cautelar postulada através do direito de ação. Em nosso sentir, a previsão do poder geral de cautela não decorre propriamente de uma falha no sistema legislativo, até porque não seria razoável impingir o Poder Legislativo de um prévio conhecimento das infundáveis situações que ocorrem no plano social¹⁷⁷.

Objetivando consagrar diretrizes constitucionais, como a da razoável duração do processo ou efetividade jurisdicional, aliada aos anseios sociais, a Lei nº 13.105/15 estabeleceu, no capítulo próprio das medidas provisórias, a faculdade do Juiz em

¹⁷⁷ THAMAY, Rennan Faria Krüger; ANDRADE, Vinícius Ferreira. Dever – geral de cautela no CPC/15. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2016/6/2016_06_1243_1274.pdf. Acesso em 22.01.2019 às 18:24

adotar medidas necessárias para o cumprimento dessas decisões (art. 297, CPC¹⁷⁸), deixando propositalmente de especificar quais medidas seriam essas para não correr o risco de serem interpretadas como rol taxativo.

Configura-se exatamente como uma das disposições que identificam no novo códex a aceitação da técnica idealizada para que o julgador possa buscar efetividade do comando por ele exarado. Seguindo essa mesma linha de aplicação, o Fórum Permanente de Processualistas Cíveis – FPPC constatou, por meio do grupo de tutela antecipada, o enunciado nº 31 cujo teor determina que “O poder geral de cautela está mantido no CPC”.

Em que pese a importância dessa manutenção, pontuais críticas alegam que esse discricionário poder concedido aos Magistrados, em virtude do subjetivismo na caracterização dos requisitos, acabaria por ser prejudicial a uma das partes no litígio. A aplicação de medidas não positivadas sendo vista com certo grau de desconfiança pela parte responsável por seu cumprimento, o requerido. Inexistindo conceituação legal da medida, poderia não compreender os seus motivos para concessão.

Entretanto, mesmo dentro da adoção de medidas atípicas, o Magistrado não se furta dos deveres de publicidade e fundamentação de suas decisões (art. 11, CPC¹⁷⁹), bem como da adoção de medidas menos invasivas, se o direito pleiteado puder ser satisfeito por mais de uma forma, como nos casos aplicáveis aos feitos executivos (art. 805, CPC¹⁸⁰).

Será necessário sopesar os elementos apresentados para a configuração de medida que, mesmo sem previsão expressa, possa antever aos anseios do

¹⁷⁸ CPC/2015: “Art. 297. O juiz poderá determinar as medidas que considerar adequadas para efetivação da tutela provisória.

Parágrafo único. A efetivação da tutela provisória observará as normas referentes ao cumprimento provisório da sentença, no que couber.

¹⁷⁹ CPC/2015: “Art. 11. Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade.

Parágrafo único. Nos casos de segredo de justiça, pode ser autorizada a presença somente das partes, de seus advogados, de defensores públicos ou do Ministério Público”.

¹⁸⁰ CPC/2015: “Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.

Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.

requerente e, ao mesmo tempo, não desprestigiar os direitos ainda a serem discutidos com o requerido.

Valer-se desse poder para desvirtuar os comandos constitucionais e legais colocaria o próprio prolator da decisão em grau de desvantagem, pois poderia ver revisto seu posicionamento mediante a utilização das vias recursais, além de incorrer na possibilidade de configuração de abuso de poder. A utilização dessa ferramenta, portanto, não deixa de ser tarefa responsável pelo julgador, assim como qualquer outro ato de sua autoria.

Em verdade, pretendendo a efetividade do próprio processo, entre as específicas incumbências aos Magistrados, existe o dever de assegurar o cumprimento das ordens judiciais. Para tanto, o novo código autoriza a adoção de medidas que se fizerem necessárias a atingir decisões proferidas, ainda que exaradas em cognição não exauriente (art. 139, IV, CPC¹⁸¹¹⁸²).

A adoção dessas medidas deve ser feita conforme os elementos apresentados nos autos de determinado processo, aplicando-se uma análise casuística, inclusive em tutelas dessa natureza contra a própria Fazenda Pública¹⁸³.

De nada adiantaria a obtenção de decisão judicial de forma antecipada, pretendendo acautelar direito em discussão, se o requerido simplesmente ignora o comando e deixa o bem ou direito perecer. Aliada a decisão, faz-se necessária a configuração de elementos capazes de lhe dar efetividade.

¹⁸¹ CPC/2015: “Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: (...)

IV - determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária”.

¹⁸² No mesmo sentido, o novo código concede ao Juiz o poder de determinar medidas necessárias para a efetividade do cumprimento de sentenças que reconheça a exigibilidade de obrigação de fazer ou de não fazer, podendo, inclusive, aplicar multa de ofício (arts. 536 e 537, CPC/15).

¹⁸³ Analisando a adoção de medidas atípicas contra a Fazenda Pública, explanaram Marco Aurélio Ventura Peixoto e Renata Cortez Vieira Peixoto: “Concordamos com tais critérios, porém entendemos que a sua análise, na maioria das vezes, deverá ser casuística, porquanto medidas que *a priori*, sejam consideradas inadmissíveis, podem se revelar, na prática, adequadas e necessárias para que haja o cumprimento da obrigação”. (PEIXOTO, Marco Aurélio Ventura; PEIXOTO, Renata Cortez Vieira. Fazenda pública e execução. Salvador: Juspodivm, 2018. p. 104).

Pensar de forma diversa seria prestigiar a ineficácia dessas decisões e ineficiência do Estado-Juiz em conceder a segurança jurídica que a sociedade dele espera.

Tanto é correto compreender dessa forma que doutrina especializada sobre o tema passa a denominar esse poder geral de cautela como também um dever. O sentido para configuração dessa análise reside no dever que o Poder Judiciário detém em apreciar as demandas que lhe são postas para proteção, dando-lhes a efetividade necessária com o amplo acesso à jurisdição. Nesse sentido, aqui valem as linhas de Roberto P. Campos Gouveia Filho e Marco Paulo Denucci di Spiritto:

A noção do dever-poder geral de tutela é bem próxima do conteúdo do direito fundamental ao provimento jurisdicional antecipado. Este último corresponde, naturalmente, ao poder do Estado-juiz de prestar tutela efetiva e tempestiva para aplicar qualquer medida adequada quando presentes os pressupostos legais, com o escopo de impedir a ocorrência ou a continuação de ilícito ou dano. Há, contudo, uma diferença substancial, principalmente quando o tema é tratado sob a lente garantista, com a conseqüente repulsa ao hiperpublicismo. Tradicionalmente, o sentido do chamado dever-poder geral de cautela foi apresentado pela ideia de ampla margem de intervenção *ex officio* por parte do julgador para a concessão de medidas. Essa é uma concepção que, à luz do sistema atual, merece revisão. Por isso entendemos que o direito fundamental ao provimento jurisdicional antecipado, somado à noção de medidas atípicas de efetivação, possui o condão de substituir o espaço ocupado pelo conceito de dever-poder geral de cautela¹⁸⁴.

Esse “dever-poder” atrela-se a concepção de que o magistrado exerce função jurisdicional idealizada pela Carta Magna de 1988 devendo atingir suas finalidades (“dever”) mediante os meios adequados e próprios para tanto (“poder”)¹⁸⁵. É preciso munir o Judiciário de mecanismos que garantam a efetividade de seu papel na separação dos poderes.

¹⁸⁴ GOUVEIRA FILHO, Roberto P. Campos; SPIRITO, Marco Paulo Denucci Di. Art. 294. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 467-468.

¹⁸⁵ BUENO, Cassio Scarpinella; Manual de direito processual civil. Vol. Único. 2ª– São Paulo. Saraiva, 2016. p. 273.

Identificada a aplicação desse poder geral de cautela pelo juízo à luz do novo diploma processual, a discussão agora residiria na defesa de novos elementos configuradores da medida cautelar fiscal.

Com efeito, ao abordarmos em linhas anteriores os requisitos para a utilização da medida cautelar fiscal, concluímos pelo cabimento das normas procedimentais do CPC/2015 na específica Lei nº 8.397/1992.

Atualizando os preceitos da lei anterior à luz do novo código seria possível defender o cabimento da medida cautelar fiscal para além dos casos originalmente elencados, além de tomar tais medidas sem a necessidade de prévia provocação. José Miguel Garcia Medina explana:

Pode o órgão jurisdicional conceder medidas cautelares *ex officio*, a fim de assegurar que os efeitos do ato que realizou ou está realizando se produzam. Isso é menos que instaurar ação em que se realize, em caráter antecedente, uma medida cautelar. Referimo-nos, aqui, à possibilidade de concessão de medidas cautelares de ofício em caráter incidental, apenas. Esse “poder geral”, no caso relaciona-se à direção material do processo¹⁸⁶.

A aplicação do poder geral de cautela também teria fundamental importância na medida em que poderia munir o Magistrado de outros elementos capazes de tornar indisponível o patrimônio do devedor até futura satisfação, administrativa ou judicial, dos encargos de natureza tributária.

Ressalte-se que nada obsta a adoção dessas medidas atípicas quando uma das partes processualmente envolvidas for a Fazenda Pública, não se limitando o dispositivo apenas em demandas que envolvam particulares.

O intento do legislador seria garantir a fruição de direitos, e nada melhor do que a defesa de direitos públicos e de cunho coletivo, afinal de contas essa seria a consagração ideológica do crédito de natureza tributária, proteger para posteriormente todos usufruírem.

¹⁸⁶ MEDINA, José Miguel Garcia; Novo Código de Processo Civil Comentado. 4ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016. p. 510.

Aliás, a própria lei da cautelar fiscal apresenta norma aberta ao genericamente afirmar que seria possível valer-se dessa medida pela prática de atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito (art. 2º, IX, lei nº 8.397/92), dando margem a conclusão de que não se trataria de rol exaustivo.

No mesmo sentido, quando analisado preceitos sobre garantias e privilégios do crédito tributário, percebemos que a existência de previsão codificada no direito tributário não exclui a adoção de outras ferramentas que otimizem sua arrecadação (art. 183, CTN¹⁸⁷).

Assim nada impede a utilização das normas estabelecidas na lei processual civil de 2015, especialmente no alargamento das medidas cautelares atípicas em nítido interesse ao combate de sonegação ao erário.

A sociedade evolui e o direito tem que acompanhar essas medidas, mostrando-se pertinente a adoção de novas hipóteses de medidas cautelares fiscais em favor das respectivas Fazendas Públicas por meio da aplicação do poder geral de cautela pelo juízo.

4.3 Efetivação do sincretismo processual na medida cautelar fiscal

Caminhando no sentido de simplificação de procedimentos judiciais em busca da celeridade e efetividade do processo, o sincretismo processual pode ser conceituado como a técnica de fusão de atos¹⁸⁸ para consagração de direitos, mediante a simplificação de acesso em suas etapas.

A busca pela atividade jurisdicional não se limitará apenas ao campo do acautelamento de direitos, mas também sua consagração e fruição. Genericamente,

¹⁸⁷ CTN/1966: “Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda”.

¹⁸⁸ DONIZETTI, Elpídio. Curso didático de direito processual. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 695.

essas etapas são divididas processualmente na tutela cautelar, conhecimento e cumprimento de sentença (execução).

Na contramão dessa posição, o CPC de 1973 não estabelecia, em sua original redação, a concepção dessa técnica de junção, consagrada apenas por meio das leis federais 8.952/94 (obrigação de fazer), 10.444/02 (obrigação de entregar coisa) e 11.232/05 (obrigação de pagar quantia) ao modificarem vários dispositivos do sistema processual.

Dentre tais mudanças, passou a não mais ser exigida utilização de novo processo de execução para satisfação do direito ao crédito consagrado no processo de conhecimento¹⁸⁹, outrora manejado e do qual fora exarada sentença transitada em julgado.

Considerando que, entre as atribuições do Poder Judiciário incube dar efetividade aos seus comandos judiciais, não fazia sentido algum exigir do interessado a propositura de nova demanda para exigir aquilo que não foi efetivamente cumprido pela ordem judicial.

Não existindo cumprimento voluntário do comando decisório, basta ao interessado inaugurar nova fase de cumprimento (execução) nos mesmos autos em que fora travada a discussão material (conhecimento), desburocratizando e simplificando o próprio acesso à atividade jurisdicional. Inegavelmente, importante avanço foi realizado.

Na época, com o advento dessa minirreforma, a doutrina processual especializada passou a adotar a expressão sincretismo processual em referência a junção dessas etapas. Nesse sentido, vale o comentário de Cassio Scarpinella:

Do ponto de vista estrutural, contudo, a questão sempre foi mais profunda e sofisticada que mera alteração de nomenclatura. Na verdade, com a precitada sequência de leis, ficou evidenciado que o modelo do processo alterou-se profundamente, a ponto de ele passar a ser, de forma genérica, sincrético, isto é: o processo voltava-se, a um só tempo, ao reconhecimento do direito aplicável à espécie (isto é, a definir quem é merecedor da tutela jurisdicional), e à prática de atos voltados à satisfação do direito tal qual reconhecido. Sincrético porque o processo passou a admitir a prática de atos

¹⁸⁹ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Maria de Andrade. Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 866.

que, na visão tradicional, eram incapazes de conviver em um mesmo processo, não por acaso o “processo de conhecimento” e o “processo de execução”. A partir de então, uma verdadeira mistura, inimaginável aos olhos tradicionais, de atos judiciais (cognitivos e executivos), passou a ser generalizadamente admitida. O advérbio “generalizadamente” é pertinentíssimo: antes das precitadas leis, o sincretismo era exclusividade de alguns procedimentos especiais e esta característica era justificada por razões muito diversas daquelas que conduziram o legislador a partir de 1994 a espriar aquela compreensão unitária (ou sincrética) do processo. A compreensão que passou a ser generalizada desde então é a de um processo com diferentes etapas: uma de conhecimento em que, preponderantemente, tudo se passa com vistas a convencer o magistrado quem é merecedor da tutela jurisdicional: o autor, que rompe a inércia da jurisdição, ou o réu. A segunda etapa, de cumprimento, em que a atividade do magistrado é voltada à satisfação do direito já reconhecido¹⁹⁰.

Ressalte-se que essa reformulação não foi capaz de extinguir por completo a existência de processos de execução autônomos, notadamente quando se tratam de títulos executivos extrajudiciais.

Nesses casos, não há que se falar em etapa de conhecimento prévia, partindo o interessado diretamente para o ingresso da execução de seu direito mediante a utilização de título certo, líquido e exigível. É o que acontece, por exemplo, com os créditos de natureza tributária devidamente inscritos em dívida ativa e exteriorizados por meio da CDA (art. 784, IX, CPC), conforme explanado no capítulo anterior.

Evoluindo na pretensão de simplificação e otimização dos procedimentos judiciais, a Lei nº 13.105 de 2015 traçou nova junção de etapas. A técnica que antes juntava apenas as fases de conhecimento e execução, passou a agora também acrescentar o anterior pedido de tutela cautelar.

¹⁹⁰ BUENO, Cassio Scarpinella; Manual de direito processual civil. Vol. Único. 2ª– São Paulo. Saraiva, 2016. p. 462 – 463.

Com efeito, a utilização de pedido cautelar vinculará o juízo à apreciação da lide principal, devendo ser apresentado seu pleito nos mesmos autos da medida assecuratória (art. 308, CPC¹⁹¹).

A opção, mais uma vez, foi bastante festejada entre os operadores do direito processual, pois facilita a estruturação de todos os pedidos em único processo. Essa facilidade também pode ser vista por parte do julgador que poderá melhor fundamentar e até rever suas decisões de cunho assecuratório na medida em que a lide principal estiver sendo discutida.

Essa perspectiva muito se relaciona a noção fundamental adotada nas linhas iniciais do novo código, ao enfatizar a razoável duração do processo com a solução integral do mérito, incluindo-se a atividade de execução e estabelecendo a cooperação entre os agentes como ferramenta para esse objetivo (arts. 4º e 6º, CPC¹⁹²). Analisando a razoável duração do processo, pondera Fredie Didier Jr.:

É preciso, porém, fazer uma reflexão final como contraponto. Não existe um princípio da celeridade. O processo não tem de ser rápido/célere: o processo deve demorar o tempo necessário e adequado à solução do caso submetido ao órgão jurisdicional. Bem pensadas as coisas, conquistou-se, ao longo da história, um direito à demora na solução dos conflitos. A partir do momento em que se reconhece a existência de um direito fundamental ao devido processo, está-se reconhecendo, implicitamente, o direito de que a solução do caso deve cumprir, necessariamente, uma série de atos obrigatórios, que compõem o conteúdo mínimo desse direito. A exigência do contraditório, os direitos à produção de provas e aos recursos certamente atravancam a celeridade, mas são garantias que não podem ser desconsideradas ou minimizadas. É preciso fazer o alerta, para evitar discursos autoritários, que

¹⁹¹ CPC/2015: “Art. 308. Efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá de ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias, caso em que será apresentado nos mesmos autos em que deduzido o pedido de tutela cautelar, não dependendo do adiantamento de novas custas processuais.

§ 1o O pedido principal pode ser formulado conjuntamente com o pedido de tutela cautelar.

§ 2o A causa de pedir poderá ser aditada no momento de formulação do pedido principal.

§ 3o Apresentado o pedido principal, as partes serão intimadas para a audiência de conciliação ou de mediação, na forma do art. 334, por seus advogados ou pessoalmente, sem necessidade de nova citação do réu.

§ 4o Não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do art. 335”.

¹⁹² CPC/2015: “Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.

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

pregam a celeridade como valor. Os processos da Inquisição poderiam ser rápidos. Não parece, porém, que se sintam saudade deles¹⁹³.

Diante desse cenário, o que antes era denominado simplesmente de sincretismo processual, passou a ser visto com o acréscimo do termo progressivo, em referência as etapas posteriores do processo de conhecimento e execução.

Agora, à luz no novo código de ritos, a junção da etapa anterior de tutela provisória de natureza cautelar requerida em caráter antecedente, ascendeu o uso do termo sincretismo processual regressivo.

Note que ambas as análises tomam como referência a etapa de conhecimento que, sem sombra de dúvidas, continua sendo a mais importante para a análise material da lide levada ao conhecimento do Poder Judiciário. Regressivo pelo fato de se encontrar anterior à fase de conhecimento. Progressivo por unir a fase posterior ao conhecimento.

Independentemente da denominação aplicável pela doutrina processual, o fato é que a junção dessas etapas evidenciará a perspectiva de que o processo é uno, capaz de permitir na mesma relação processual a prática dos atos necessários à cognição, execução e cautela¹⁹⁴.

Superada estaria a tricotomia processual, em que pese a existência de incidentes, recursos e impugnações no âmbito do pedido cautelar, principal ou de execução. Para Marcelo Barbi Gonçalves:

O CPC/15 promove uma expansão do sincretismo processual ao prever a possibilidade de que as pretensões assecuratória, cognitiva e satisfativa sejam deduzidas no bojo do mesmo processo. Dessa forma, o novo diploma autoriza que o pedido principal seja formulado conjuntamente com o de segurança do resultado útil do processo, o que, a rigor, consubstancia uma tutela cautelar incidental. Permite, outrossim, que concedida a providência conservativa, o pedido principal seja apresentado pelo autor nos mesmos

¹⁹³ DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 19ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2017. p. 110-111.

¹⁹⁴ SILVA NETO, Francisco de Barros e. Tutela provisória no novo código de processo civil. Revista de Processo, vol. 259/2016, p. 139--158, Set. / 2016

autos em que deduzido o cautelar, independentemente do adiantamento de novas custas processuais¹⁹⁵.

Compreendida a conceituação do sincretismo processual regressivo e adoção do sistema processual uno pelo novo código de ritos, passo a traçar o paralelo com a medida cautelar fiscal.

Ao longo de todo o trabalho constatou-se que a intenção da medida cautelar fiscal reside em tornar indisponíveis bens de devedor tributário como forma de assegurar a integral quitação administrativa ou judicial. Também constatamos que, em que pese a existência de críticas quanto ao seu uso, inexistiu declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 8.397/92.

Pois bem. Aplicando os dispositivos legais adotados para a medida cautelar fiscal, é possível verificar que o pedido de indisponibilidades será realizado perante o mesmo juízo responsável pelo feito de natureza executiva (art. 5º, lei nº 8.397/92).

Uma vez processada, havendo ou não concessão de liminar, o Juiz determinará a citação do requerido para, querendo, apresentar defesa, sob pena de configurar-se os efeitos da revelia quanto ao pedido cautelar (arts. 8º e 9º, lei nº 8.397/92).

A ausência de defesa na medida cautelar fiscal não implicará estabilização da tutela para consolidar bens ou direitos nas mãos do fisco, uma vez que a sentença nesse processo, em regra, não fará coisa julgada quanto a matéria executiva pertinente ao pagamento do crédito público¹⁹⁶. A sentença do processo cautelar fiscal

¹⁹⁵ GONÇALVES, Marcelo Barbi; Art. 308. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017. p. 498.

¹⁹⁶ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A fazenda pública em juízo. 14ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, Forense: 2017. p. 298.

apenas seria coberta pelo manto da coisa julgada nos casos estampados na própria lei (arts. 15 e 16, lei nº 8.397/92¹⁹⁷).

Concedida a medida cautelar, faz-se necessário que a respectiva Fazenda Pública proponha o feito executivo para sua confirmação, dentro dos prazos estampados pela lei (arts. 11 e 13, II, lei nº 8.397/92¹⁹⁸).

Proposta a execução fiscal no prazo legal, os autos da medida cautelar fiscal serão apensados ao feito executivo (art. 14, lei nº 8.397/92) e é aqui que reside outra indagação procedimental à luz da aplicação do novo diploma processual.

A específica lei de cautelar fiscal, no momento de edição legislativa, vislumbrava no CPC/73 a anterior sistemática de tricotomia processual, compreendendo e adotando a existência de processos autônomos para medidas cautelares, de conhecimento e execução.

Nesse contexto, nada obstará o manejo de dois processos diferentes, um voltado para a consagração da tutela de natureza cautelar fiscal, em caráter antecedente ou incidental, e o outro para a expropriação patrimonial.

Perceba que, entre as três fases indicadas no início desse subcapítulo, apenas não seria vislumbrada aquela pertinente ao procedimento de conhecimento. Essa fase, aliás, guardadas as proporções, seria substituída pela cobrança administrativa do crédito tributário.

Em capítulo próprio, abordamos que a constituição do crédito tributário, capaz de lhe gerar a certeza, liquidez e exigibilidade por meio do título denominado CDA,

¹⁹⁷ LEI Nº 8.397/1992: “Art. 15. O indeferimento da medida cautelar fiscal não obsta a que a Fazenda Pública intente a execução judicial da Dívida Ativa, nem influi no julgamento desta, salvo se o Juiz, no procedimento cautelar fiscal, acolher alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida.

Art. 16. Ressalvado o disposto no art. 15, a sentença proferida na medida cautelar fiscal não faz coisa julgada, relativamente à execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública”.

¹⁹⁸ LEI Nº 8.397/1992: “Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa.

Art. 13. Cessa a eficácia da medida cautelar fiscal: (...)

II - se não for executada dentro de trinta dias”.

será realizado mediante o processo administrativo tributário, com a consagração dos mesmos direitos de contraditório e ampla defesa judiciais. É que a legalidade estampada na criação de tributos, aliada à natureza do crédito público, dispensam a necessidade de comprovação desse direito na etapa processual de conhecimento judicial.

Desse modo, em 1992 o legislador não errou ao determinar que o processo cautelar fiscal, uma vez utilizado, teria autonomia ao feito executivo, correndo em separado por meio de apensamento de autos.

Ocorre que, com o advento do CPC/2015 e a abordagem do sincretismo processual como grande marca, inclusive no aspecto regressivo para alcançar tutelas provisórias de natureza cautelar distribuídas de forma antecedente, questiona-se a utilização prática da autonomia do procedimento cautelar. Em específico artigo sobre o tema, ponderou Hugo de Brito Machado:

Não se questiona o cabimento da cautelar pelo fato de ser o processo principal um processo de execução, pois na verdade a cautelar tem a finalidade de conservar uma “durante todo o tempo necessário para a definição do direito no processo de conhecimento ou para a realização coativa do direito do credor sobre o patrimônio do devedor, no processo de execução”. O que enseja dúvida a respeito do cabimento da cautelar de que se cuida é o fato de que a Fazenda Pública comanda a prática dos atos que antecedem a execução fiscal, de sorte que a demora na propositura desta, e consequente realização da penhora, é imputável a ela própria¹⁹⁹.

Observe que não se pretende discutir a utilidade da medida cautelar, ao revés. Ao longo do trabalho apresentado a intenção sempre foi no sentido de sua utilidade e facilidade na busca de crédito públicos de primordial importância na manutenção da estrutura administrativa estatal.

¹⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Cautelar Fiscal. Revista de informação legislativa, v. 29, n. 114, p. 375-380, abr./jun. 1992 | Repertório IOB de jurisprudência : tributário, constitucional e administrativo, n. 5, p. 93, 1. quin. mar. 1992 | Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 6, p. 9-13, abr./jun. 1992. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176001>. Acesso em 18.01.2019 às 16:49.

O que se defende aqui é a adaptação da Lei nº 9.397/92 em face da Lei nº 13.105/15 no sentido de permitir o sincretismo processual entre as etapas assecuratórias e executivas, mantendo a ideologia de que o processo é uno.

Essa medida, inclusive, facilitaria o papel não apenas dos advogados públicos, mas também dos devedores tributários que passariam a, em um único processo, deter total conhecimento das medidas contra ele utilizadas.

Mas não é só. Em respeito aos ditames do direito administrativo, essa junção seria capaz de conduzir a eficiência e economia de receitas na medida em que otimizaria a atividade dos integrantes das procuradorias em precisar valer-se de dois processos.

Ainda que se mantivessem os prazos da especial lei da cautelar fiscal, inegavelmente que a junção das etapas de tutela cautelar antecedente e feito executivo poderia otimizar a arrecadação fiscal.

Proposta e efetivada a medida cautelar, o fisco teria o prazo de trinta ou sessenta dias para propor, nos mesmos autos, o feito executivo acompanhado do título que embasa a pretensão do crédito público.

O sincretismo regressivo poderia, portanto, novamente despertar o interesse das procuradorias em utilizar desse importante instrumento instituído pela Lei nº 8.397/92, denominado de medida cautelar fiscal.

CONCLUSÃO

A inovação dos preceitos processuais civilistas estampados pela novel Lei nº 13.105/2015, exige a compreensão quanto à aplicabilidade de normatizações procedimentais que a ele sejam dependentes.

Considerando a pluralidade de segmentações que o direito pátrio passou a compor, muitos ramos jurídicos dependem da estrutura jurídica disciplinada pelo Código de Processo Civil, ensejando a necessidade quanto à adequação de suas estruturas com a inovação apresentada.

Ante a ausência de codificação única para reger as normas que envolvam o processo administrativo e judicial tributário, o CPC sempre foi encarado como um dos pilares necessários à estruturação das ferramentas de cobrança do crédito público e, em contrapartida, da defesa dos contribuintes.

Em respeito aos ditames constitucionais do contraditório, ampla defesa, devido processo legal, inafastabilidade jurisdicional, legalidade, dentre outros, a satisfação do crédito de natureza tributária comente poderá ser ultimado mediante a formalização dessa dívida no campo administrativo e, posteriormente, por meio de ação judicial denominada de execução fiscal.

Ainda que permitido o exercício de defesa no campo administrativo, o sujeito passivo da relação tributária também terá a seu favor medidas judiciais que importem na discussão ou combate de cobranças abusivas, ilegais ou até inconstitucionais.

Para ambos os casos, mesmo existindo específicas legislações, a exemplo da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei nº 6.830/1980), o Código de Processo Civil terá marcante presença como lei subsidiária dos aspectos gerais sobre processo.

Dentro dessa concepção, o trabalho pretendeu explanar a importância da nova sistemática adotada pelo código de ritos sob a perspectiva da Medida Cautelar Fiscal idealizada na Lei nº 8.397/1992.

Diante da consagração dos mencionados direitos constitucionais, aliada a proteção ao direito de propriedade, a atividade de cobrança de tributos acaba se sujeitando a significativo período de tempo até seu efetivo pagamento.

Todo esse período poderá ocasionar significativos prejuízos para as respectivas Fazendas Públicas federal, distrital, estadual ou municipal na atividade de arrecadação de receitas destinadas ao custeio da atividade administrativa.

A consagração dos direitos sociais e a proteção que o Poder Público precisa conceder ao cidadão requerem, em contrapartida, o financiamento das despesas públicas. Os tributos representam a principal fonte dessa receita e, portanto, precisam de melhor representação procedimental para sua concretização.

Aguardar toda a consagração dos direitos constitucionais para efetivação do pagamento de tributos poderia conceder indevidos protelamentos de devedores tributários que pretendam dilapidar seus bens como forma de se tornarem insolventes.

Os diversos mecanismos de impugnações e recursos no campo administrativo e judiciais tributários dará margem a que inegáveis devedores montem estratégias dolosas para obstar o recolhimento dessa vital receita.

Foi exatamente calcado nesses preceitos que a lei da medida cautelar fiscal pretendeu salvaguardar o conjunto patrimonial do devedor até posterior efetivação do pagamento de suas obrigações fiscais.

Para tanto, a concessão da medida objetiva tornar indisponíveis bens e direitos do sujeito passivo dessa relação, quando materializada a existência de dívida regularmente inscrita pela respectiva secretaria da fazenda de União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

A maior problemática enfrentada se relaciona com a pouca utilidade da medida pelos critérios processuais empregados antes do novo diploma. A necessidade de inscrição em dívida, aliada a morosidade na atividade de cobrança, tratou de limitar o manejo dessa tutela por parte das Procuradorias.

Se a intenção do legislador residiu na proteção ao crédito futuramente executado pelo fisco, exigir o exaurimento de discussão administrativa para autorização legal de ingresso da medida pode ser tarde demais.

O que se defende é a aplicação dos preceitos constitucionais de defesa das garantias fundamentais com ponderações sobre a necessidade geral de obtenção de receitas para manutenção do bem-estar coletivo.

Nessa sucessão de ideias, o novo Código de Processo Civil passa a desenvolver fundamental importância, notadamente em decorrência da simplificação dos procedimentos de segurança.

A junção dos institutos da tutela provisória, nele presente aqueles de natureza assecuratória, não impediu a utilização da anterior medida cautelar, estampada em legislação específica. Pacífica a adoção da medida à luz do novo CPC.

Mas, a novel lei de ritos pode ter ido além no seu intento de simplificar e aceitar a adoção da medida de proteção fiscal.

É que a consagração do poder geral de cautela do juízo acaba por alargar as hipóteses de cabimento legal da medida cautelar fiscal, possibilitando o uso outras medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária (art. 139, IV, CPC).

Imaginemos determinado devedor tributário que pretenda utilizar-se de diversos meios de impugnação administrativa e judicial para protelar o pagamento de tributos que sabe serem devidos, apenas como forma de ganhar tempo para transmissão à terceiros.

Verificando os elementos apresentados, a procuradoria interessada poderia requerer ao juízo a utilização de medidas que importassem a indisponibilidade dos bens do devedor até final discussão, mesmo que ainda inexista crédito regularmente constituído.

Não se nega a existência de críticas quanto a posição adotada, notadamente por parte dos que defendem a garantia constitucional do direito de propriedade de forma mais incisiva.

Porém, merece esclarecimento o fato de que não se trata de retirada precipitada de bens ou direitos do conjunto patrimonial do devedor, ao revés, apenas a aplicação de condição judicial que restrinja a plena disposição.

Ao pretensu devedor ainda serão consagrados os direitos de contraditório e ampla defesa capazes de efetivamente demonstrar que não praticaram o fato gerador tributário e, conseqüentemente, alcançarem a liberação da constrição prévia.

O que não se pode admitir é a aplicação da impunidade administrativa no pagamento de tributos, repartindo para toda a população os custos que não foram recolhidos por parcela dos devedores.

No mesmo sentido, uma nova evolução estabelecida na Lei nº 13.105/15 também ocasiona certa facilidade no manejo da medida. Trata-se do sincretismo processual que, com o advento do novo código de ritos, passou a ser também aplicado de forma regressiva.

Com efeito, o que antes era visto apenas entre às etapas de conhecimento e satisfação, passa também a ser admitido na anterior fase de tutela assecuratória. Permite-se, com isso, que em um mesmo feito possam ser comportadas as fases de segurança, de conhecimento e de execução.

A implicação disso na atividade de arrecadação fiscal residiria na possibilidade de procuradores distribuírem uma única ação pretendendo a concessão da medida cautelar fiscal de forma antecipatória e, posteriormente, em não sendo pago a prestação pecuniária, já procederem à execução.

O uso desse modo otimizaria a arrecadação e diminuiria custos para as procuradorias em demandar diferentes processos.

Dessa forma, o trabalho pretendeu demonstrar que a Medida Cautelar Fiscal idealizada pela Lei nº 8.397/92 foi recepcionada pela nova sistemática idealizada no Código de Processo Civil criado pela Lei nº 13.105/15, permitindo sua atualização e otimização do instrumento.

Com a retomada de sua utilidade, a redução de despesas administrativas e o aumento da adimplência das receitas tributárias ocasionaria redução da carga fiscal, maior disposição de recursos públicos e melhoria na prestação da atividade estatal.

Em reforço a essa condição, esse estudante entende que a administração pública fiscal ganharia sensíveis evoluções no trato da atividade de arrecadação, colaborando para a otimização da prestação dos serviços públicos.

Como sugestão, a criação de frentes de trabalho especializadas no interior das respectivas procuradorias ensejaria melhor estudo sobre o tema e reforço das garantias concedidas ao crédito de natureza tributária em respeito as prerrogativas do poder público.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Forense, 2015.
- BELTRÃO, Irapuã. Curso de direito tributário. São Paulo: Atlas, 2014.
- BICALHO, Guilherme Pereira Dolabela. Teoria do tributo – tributo: conceito e espécies tributárias. Código tributário nacional. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho (org.). Direito tributário vol. 5. São Paulo: Método, 2012.
- BORBA, Claudio. Direito tributário. 27ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BUENO, Cassio Scarpinella; Manual de direito processual civil. Vol. Único. 2ª– São Paulo. Saraiva, 2016.
- CAMPOS, Dejalma. A medida cautelar fiscal: O bem de família e os privilégios da fazenda. Revista tributária e de finanças. vol. 16/1996, p. 487-494, Fev/2011.
- CASTRO, Danilo Monteiro de. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário via tutela de evidência. Revista de direito tributário contemporâneo. vol. 4/2017, p. 17-37, Jan-Fev/2017.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 27ª ed. rev. ampl. Atual. São Paulo: Atlas, 2014.
- CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- _____. Interpretação do sistema tributário nacional e o STF – Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2013.
- CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. Processo tributário. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CAVALVANTI NETO, Antonio de Moura; Art. 300. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017.

COUTINHO, Sheyla Yvette Cavalcanti Ribeiro. As tutelas provisórias de urgência e evidência no processo tributário: permissões e vedações legais. Revista de direito tributário contemporâneo, vol. 7/2017, p. 141-167, Jul - Ago/ 2017.

COSTA, Eduardo José da Fonseca. Art. 294. In: STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Saraiva, 2016.

CUNHA, Guilherme Antunes da. In: Novo código de processo civil anotado OAB/RS. Porto Alegre: ESA/OAB, 2015.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A fazenda pública em juízo. 14ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro, Forense: 2017.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. Curso de direito constitucional. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DELGADO, José Augusto. Medida cautelar fiscal. Revista dos tribunais. vol. 702/1994, p. 33-38, Abr/1994.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael de Alexandria de. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: Jus Podivm, 2016.

DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: Introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 19ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2017. p. 110-111.

DINAMARCO, Cândido Rangel. A nova era do processo civil. São Paulo. Malheiros, 2004.

DONIZETTI, Elpídio. Curso didático de direito processual civil. 18ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas. 3ª ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; SILVA JÚNIOR, João Gomes. Direito tributário – teoria e jurisprudência. 2ª ed. rev. atual. ampl. Salvador: Juspodivm, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 31ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

FLAKS, Milton. Medida Cautelar Fiscal. Revista de direito administrativo, v. 192, p. 61-73, abr./jun. 1993. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45736>. Acesso em 19.01.2019 às 19:12.

GASPARINI, Diogenes. Direito administrativo. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GENARO, Leandro Lopes. A cautelar antecipatória de penhora no novo código de processo civil. Revista dos Tribunais, vol. 974/2016, p. 367-392, Dez / 2016.

GONÇALVES, Marcelo Barbi; Art. 308. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017.

GRECO, Leonardo. A tutela de urgência e a tutela de evidência no novo código de processo civil. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP, vol. XIV, p. 296-330, Nov/2014.

_____. Medida cautelar fiscal. Revista dos tribunais. vol. 685/1992, p. 256-259, Nov/1992.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; PEREIRA, Matheus; DIDIER JR., Fredie; FONSECA COSTA, José Eduardo (orgs.). Grandes temas do Novo CPC. Salvador: Juspodivm, 2016.

GOUVEIRA FILHO, Roberto P. Campos; SPIRITO, Marco Paulo Denucci Di. Art. 294. In: GOUVEIA, Lúcio Grassi de; PANTALEÃO, Izabel Cristina Pinheiro Cardoso; GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; RIBEIRO, Sérgio Luiz de Almeida (orgs.). Novo Código de Processo Civil Comentado. São Paulo: Lualri, 2017.

GOUVEIA, Lucio Grassi de. Breves considerações sobre a tutela de evidência no CPC/2015. In GOUVEIA FILHO, Roberto P. Campos; PEREIRA, Matheus; DIDIER JR., Fredie; FONSECA COSTA, José Eduardo (orgs.). Grandes temas do Novo CPC. Salvador: Juspodivm, 2016.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. São Paulo: Atlas, 2014.

IMHOF, Cristiano. Código de processo civil: interpretado. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JANCZESKI, Célio Armando. Medida cautelar fiscal e o bloqueio de contas-correntes de pessoas físicas. Revista tributária e de finanças. vol. 108/2013, p. 263-269, Jan - Fev/2013.

LOPES, Rodrigo Moreira. Garantias e privilégios do crédito tributário. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho (org.). Direito tributário vol. 5. São Paulo: Método, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Cautelar Fiscal. Revista de informação legislativa, v. 29, n. 114, p. 375-380, abr./jun. 1992 | Repertório IOB de jurisprudência : tributário, constitucional e administrativo, n. 5, p. 93, 1. quinz. mar. 1992 | Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual, n. 6, p. 9-13, abr./jun. 1992. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176001>. Acesso em 18.01.2019 às 16:49.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, Código tributário nacional – anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____, Manual de direito tributário. 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

_____. Processo Tributário. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. Direito tributário nas súmulas do STF e do STJ. São Paulo: Atlas, 2010.

MAMEDE, Gladston. Manual de direito empresarial. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Granda da Silva; SOUZA, Arivaldo Santos de Souza; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Direito tributário – Estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014.

MEDINA, José Miguel Garcia; Novo Código de Processo Civil Comentado. 4ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016.

MONTENEGRO FILHO, Misael. Curso de direito processual civil, vol. 3: medidas de urgência, tutela antecipada e ação cautelar, procedimento especiais. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MONTEIRO, Elane Botelho. Poder geral de cautela do magistrado com o novo Código de Processo Civil. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XX, nº 163, ago 2017. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19288&revista_caderno=21. Acesso em 22.01.2019 às 17:55.

MORAIS, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Maria de Andrade. Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante. 13ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção; Manual de Direito Processo Civil – Volume Único 10ª ed. rev., atual. e ampl. – Salvador. Editora Juspodivm, 2018.

NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. Prática de direito processual tributário. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NOHARA, Irene Patrícia; MORAES FILHO, Marco Antonio Praxedes de (orgs.). Processo administrativo – Temas polêmicos da lei nº 9.784/99. São Paulo: Atlas, 2011.

NOHARA, Irene Patrícia; MARRARA, Thiago. Processo administrativo – lei nº 9.784/99 comentada. São Paulo: Atlas, 2009.

NOVAIS, Rafael. Direito Tributário Facilitado. 3ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Método, 2018.

_____. Direito tributário. 2ª ed. Recife: Armador, 2016.

_____. Prática tributária. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

PAIM, Gustavo Bohrer. O référé francês. Revista de Processo, vol. 203/2012, p. 99-118, Jan/ 2012.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. Direito tributário na constituição e no STF. 17ª ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PEIXOTO, Marco Aurélio Ventura; PEIXOTO, Renata Cortez Vieira. Fazenda pública e execução. Salvador: Juspodivm, 2018.

ROCHA, Valdir de oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007.

ROCHA, João Marcelo. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Método, 2013.

RODRIGUES, Marco Antonio. A fazenda pública no processo civil. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2016.

ROSA, Íris Vânia Santos. Tutelas de urgência em matéria tributária. Revista tributária das américas. vol. 5/2012, p. 277, Jan/2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. Duração razoável do processo administrativo fiscal federal. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito;

SILVIA, Ovídio A. Baptista da. A ação cautelar inominada no direito brasileiro. 4ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 1992.

_____. Do processo cautelar. 3ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2006.

_____. Teoria geral do processo civil. 5ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2010

SILVA NETO, Francisco de Barros e. Tutela provisória no novo código de processo civil. Revista de Processo, vol. 259/2016, p. 139--158, Set. / 2016.

SILVA, Bruno Mattos e. Execução Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Aspectos iniciais da execução fiscal. In: FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva; LIMA, Rodrigo Medeiros de (orgs.). Execução fiscal: teoria, prática e atuação fazendária. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SIQUEIRA, Édison Freitas de. Coletânea jurídica nº 3: Do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal e a necessidade do fiel emprego dos institutos, expressões e vocábulos no direito tributário. Porto Alegre: Imprensa livre, 2010.

SOUZA JUNIOR, Vanderlei de. Medida cautelar fiscal: a lei nº 8.397/1992 e a sua interpretação pela jurisprudência do STJ. Revista dos Tribunais, vol. 62/2015, Dez / 2015.

THAMAY, Rennan Faria Krüger; ANDRADE, Vinícius Ferreira. Dever – geral de cautela no CPC/15. Disponível em: http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb-/2016/6/2016_06_1243_1274.pdf. Acesso em 22.01.2019 às 18:24

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Medida cautelar fiscal – Responsabilidade tributária do sócio-gerente. Revista dos tribunais. vol. 739/1997, p. 115-128, Fev/2011.

TOMAZETTE, Marlon. Curso de direito empresarial – teoria geral e direito societário. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Código civil interpretado. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

YAMASHITA, Douglas. Direito tributário: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.

ZAVASCKI, Teori Albino. Antecipação de tutela. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANEXOS



Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 8.397, DE 6 DE JANEIRO DE 1992.

Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

~~Art. 1º O procedimento cautelar fiscal pode ser instaurado antes ou no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias e dessa execução é sempre dependente.~~

Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

~~Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído em procedimento administrativo, quando o devedor:~~

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

- I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;
- II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;
- III - ~~caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens que possui; contrai ou tenta contrair dívidas extraordinárias; põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros ou comete qualquer outro ato tendente a frustrar a execução judicial da Dívida Ativa;~~
- IV - ~~notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal vencido, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se garantida a instância em processo administrativo ou judicial;~~
- V - ~~possuindo bens de raiz, intenta aliená-los, hipotecá-los ou dá-los em anticrese, sem ficar com algum ou alguns, livres e desembaraçados, de valor igual ou superior à pretensão da Fazenda Pública.~~

- III- caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade; [\(Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; [\(Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)
- IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

Art. 3º Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

- I - prova literal da constituição do crédito fiscal;
- II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

§ 1º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:

- a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;
- b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

§ 2º A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.

§ 3º Decretada a medida cautelar fiscal, será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores

Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial.

Art. 5º A medida cautelar fiscal será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Parágrafo único. Se a execução judicial estiver em Tribunal, será competente o relator do recurso.

Art. 6º A Fazenda Pública pleiteará a medida cautelar fiscal em petição devidamente fundamentada, que indicará:

- I - o Juiz a quem é dirigida;
- II - a qualificação e o endereço, se conhecido, do requerido;
- III - as provas que serão produzidas;
- IV - o requerimento para citação.

Art. 7º O Juiz concederá liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação prévia e de prestação de caução.

Parágrafo único. Do despacho que conceder liminarmente a medida cautelar caberá agravo de instrumento.

Art. 8º O requerido será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido, indicando as provas que pretenda produzir.

Parágrafo único. Conta-se o prazo da juntada aos autos do mandado:

- a) de citação, devidamente cumprido;
- b) da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente.

Art. 9º Não sendo contestado o pedido, presumir-se-ão aceitos pelo requerido, como verdadeiros, os fatos alegados pela Fazenda Pública, caso em que o Juiz decidirá em dez dias.

Parágrafo único. Se o requerido contestar no prazo legal, o Juiz designará audiência de instrução e julgamento, havendo prova a ser nela produzida.

Art. 10. A medida cautelar fiscal decretada poderá ser substituída, a qualquer tempo, pela prestação de garantia correspondente ao valor da prestação da Fazenda Pública, na forma do [art. 9º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980](#).

Parágrafo único. A Fazenda Pública será ouvida necessariamente sobre o pedido de substituição, no prazo de cinco dias, presumindo-se da omissão a sua aquiescência.

Art. 11. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa.

Art. 12. A medida cautelar fiscal conserva a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e na pendência do processo de execução judicial da Dívida Ativa, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada.

Parágrafo único. Salvo decisão em contrário, a medida cautelar fiscal conservará sua eficácia durante o período de suspensão do crédito tributário ou não tributário.

Art. 13. Cessa a eficácia da medida cautelar fiscal:

I - se a Fazenda Pública não propuser a execução judicial da Dívida Ativa no prazo fixado no art. 11 desta lei;

II - se não for executada dentro de trinta dias;

III - se for julgada extinta a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública;

IV - se o requerido promover a quitação do débito que está sendo executado.

Parágrafo único. Se, por qualquer motivo, cessar a eficácia da medida, é defeso à Fazenda Pública repetir o pedido pelo mesmo fundamento.

Art. 14. Os autos do procedimento cautelar fiscal serão apensados aos do processo de execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Art. 15. O indeferimento da medida cautelar fiscal não obsta a que a Fazenda Pública intente a execução judicial da Dívida Ativa, nem influi no julgamento desta, salvo se o Juiz, no procedimento cautelar fiscal, acolher alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda, ou qualquer outra modalidade de extinção da pretensão deduzida.

Art. 16. Ressalvado o disposto no art. 15, a sentença proferida na medida cautelar fiscal não faz coisa julgada, relativamente à execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Art. 17. Da sentença que decretar a medida cautelar fiscal caberá apelação, sem efeito suspensivo, salvo se o requerido oferecer garantia na forma do art. 10 desta lei.

Art. 18. As disposições desta lei aplicam-se, também, ao crédito proveniente das contribuições sociais previstas no [art. 195 da Constituição Federal](#).

Art. 19. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 20. Revogam-se as disposições em contrário.

Brasília, 6 de janeiro de 1992; 171º da Independência e 104º da República.

FERNANDO COLLOR
Marcílio Marques Moreira

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 7.1.1992 e retificado em 16.1.1992*



Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 6.830, DE 22 DE SETEMBRO DE 1980.

Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

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.

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na [Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964](#), com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 7º - O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no [artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960](#).

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

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

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos [artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional](#).

Art. 5º - A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

- I - o Juiz a quem é dirigida;
- II - o pedido; e
- III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

- I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;
- II - ~~penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança;~~
 - II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)
- III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;
- IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e
- V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

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

- I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;
- II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III- se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV- o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

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;~~

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 ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.~~

§ 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 ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.~~

§ 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. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

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.

Art. 12 - Na execução fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora.

§ 1º - Nas Comarcas do interior dos Estados, a intimação poderá ser feita pela remessa de cópia do termo ou do auto de penhora, pelo correio, na forma estabelecida no artigo 8º, incisos I e II, para a citação.

§ 2º - Se a penhora recair sobre imóvel, far-se-á a intimação ao cônjuge, observadas as normas previstas para a citação.

§ 3º - Far-se-á a intimação da penhora pessoalmente ao executado se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal.

Art. 13 - O termo ou auto de penhora conterá, também, a avaliação dos bens penhorados, efetuada por quem o lavrar.

§ 1º - Impugnada a avaliação, pelo executado, ou pela Fazenda Pública, antes de publicado o edital de leilão, o Juiz, ouvida a outra parte, nomeará avaliador oficial para proceder a nova avaliação dos bens penhorados.

§ 2º - Se não houver, na Comarca, avaliador oficial ou este não puder apresentar o laudo de avaliação no prazo de 15 (quinze) dias, será nomeada pessoa ou entidade habilitada a critério do Juiz.

§ 3º - Apresentado o laudo, o Juiz decidirá de plano sobre a avaliação.

Art. 14 - O Oficial de Justiça entregará contrafé e cópia do termo ou do auto de penhora ou arresto, com a ordem de registro de que trata o artigo 7º, inciso IV:

- I - no Ofício próprio, se o bem for imóvel ou a ele equiparado;
- II - na repartição competente para emissão de certificado de registro, se for veículo;
- III - na Junta Comercial, na Bolsa de Valores, e na sociedade comercial, se forem ações, debênture, parte beneficiária, cota ou qualquer outro título, crédito ou direito societário nominativo.

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

~~I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e~~

I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia; e [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

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.

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

- I - do depósito;
- II ~~- da juntada da prova da fiança bancária;~~
- III- da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)
- IV - da intimação da penhora.

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

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo Único - Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.

Art. 18 - Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.

Art. 19 - Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.

Art. 20 - Na execução por carta, os embargos do executado serão oferecidos no Juízo deprecado, que os remeterá ao Juízo deprecante, para instrução e julgamento.

Parágrafo Único - Quando os embargos tiverem por objeto vícios ou irregularidades de atos do próprio Juízo deprecado, caber-lhe-á unicamente o julgamento dessa matéria.

Art. 21 - Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º, inciso I.

Art. 22 - A arrematação será precedida de edital, afixado no local de costume, na sede do Juízo, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, como expediente judiciário, no órgão oficial.

§ 1º - O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta), nem inferior a 10 (dez) dias.

§ 2º - O representante judicial da Fazenda Pública, será intimado, pessoalmente, da realização do leilão, com a antecedência prevista no parágrafo anterior.

Art. 23 - A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pelo Juiz.

§ 1º - A Fazenda Pública e o executado poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes que indicarem.

§ 2º - Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital.

Art. 24 - A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II - findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta)

dias.

Parágrafo Único - Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo Juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do Juízo, no prazo de 30 (trinta) dias.

Art. 25 - Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

Parágrafo Único - A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Art. 26 - Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes.

Art. 27 - As publicações de atos processuais poderão ser feitas resumidamente ou reunir num só texto os de diferentes processos.

Parágrafo Único - As publicações farão sempre referência ao número do processo no respectivo Juízo e ao número da correspondente inscrição de Dívida Ativa, bem como ao nome das partes e de seus advogados, suficientes para a sua identificação.

Art. 28 - O Juiz, a requerimento das partes, poderá, por conveniência da unidade da garantia da execução, ordenar a reunião de processos contra o mesmo devedor.

Parágrafo Único - Na hipótese deste artigo, os processos serão redistribuídos ao Juízo da primeira distribuição.

Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento

Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União e suas autarquias;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;

III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata.

Art. 30 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a

totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Art. 31 - Nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da Dívida Ativa ou a concordância da Fazenda Pública.

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o [Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979](#), quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

§ 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Art. 33 - O Juízo, do Ofício, comunicará à repartição competente da Fazenda Pública, para fins de averbação no Registro da Dívida Ativa, a decisão final, transitada em julgado, que der por improcedente a execução, total ou parcialmente.

Art. 34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e demais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada.

§ 3º - Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao Juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

Art. 35 - Nos processos regulados por esta Lei, poderá ser dispensada a audiência de revisor, no julgamento das apelações.

Art. 36 - Compete à Fazenda Pública baixar normas sobre o recolhimento da Dívida Ativa respectiva, em Juízo ou fora dele, e aprovar, inclusive, os modelos de documentos de arrecadação.

Art. 37 - O Auxiliar de Justiça que, por ação ou omissão, culposa ou dolosa, prejudicar a execução, será responsabilizado, civil, penal e administrativamente.

Parágrafo Único - O Oficial de Justiça deverá efetuar, em 10 (dez) dias, as diligências que lhe forem ordenadas, salvo motivo de força maior devidamente justificado perante o Juízo.

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

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

Art. 39 - A Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática dos atos judiciais de seu interesse independe de preparo ou de prévio depósito.

Parágrafo Único - Se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária.

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. [\(Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009\)](#)

Art. 41 - O processo administrativo correspondente à inscrição de Dívida Ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Juiz ou pelo Ministério Público.

Parágrafo Único - Mediante requisição do Juiz à repartição competente, com dia e hora previamente marcados, poderá o processo administrativo ser exibido na sede do Juízo, pelo funcionário para esse fim designado, lavrando o serventário termo da ocorrência, com indicação, se for o caso, das peças a serem trasladadas.

Art. 42 - Revogadas as disposições em contrário, esta Lei entrará em vigor 90 (noventa) dias após a data de sua publicação.

Brasília, 22 de setembro de 1980; 159º da Independência e 92º da República.

JOÃO FIGUEIREDO

Ibrahim Abi-Ackel

Ernane Galvêas

Hélio Beltrão

Este texto não substitui o publicado no DOU de 24.9.1980*