

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PROCESSUAL CIVIL

WILSON JOSÉ WITZEL

MEDIDA CAUTELAR FISCAL

VITÓRIA

2010

WILSON JOSÉ WITZEL

MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Processual.

Orientador: Professor Doutor Jader Ferreira Guimarães.

VITÓRIA

2010

WILSON JOSÉ WTIZEL

MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Processual.

Aprovada em 20 de maio de 2010.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Jader Ferreira Guimarães
Universidade Federal do Espírito Santo
Orientador

Prof. Dr. Francisco Vieira Lima Neto
Universidade Federal do Espírito Santo

Prof. Dr. Geovany Cardoso Jevaux
Centro Universitário Vila Velha - Membro Externo

FICHA CATALOGRÁFICA

Witzel, Wilson José

Medida Cautelar Fiscal / W. Witzel – ed.rev. – Vitória, 2010.
125p.

Dissertação (Mestrado) - Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo – Programa de Pós-Graduação de Direito Processual

1. Processo Civil Tributário 2. Medida Cautelar Fiscal. Universidade Federal do Espírito Santo - Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo – Programa de Pós-Graduação em Direito Processual.

À minha amada esposa, Helena Alves Brandão
Witzel, sem a qual os meus sonhos jamais seriam
verdades.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela presença constante em minha vida e pelas lições que me proporcionou ao longo desta enriquecedora trajetória como professor e aluno ao mesmo tempo, especialmente nesses dois últimos anos.

Aos meus pais, que me deram o primeiro lápis, além de construírem meu caráter, quando o mundo era para mim apenas um conto de fadas.

Agradeço ao Professor Dr. Jader Ferreira Guimarães e aos professores do Mestrado em Direito da UFES pela convivência maravilhosa e harmoniosa. Exemplos de seriedade e compromisso com a educação.

Ao querido Reitor da UVV, Magnífico Professor Manoel Ceciliano Sales de Almeida, pessoa especial e que me incentivou, com exemplos, nesta caminhada.

Ao Presidente da SEDES, mantenedora da UVV, Senhor José Luis Dantas, pela sensibilidade com o ensino, estímulo constante e apoio incondicional a esta importante obra na minha vida, sem o qual não seria capaz de conciliar minhas funções de coordenador, professor e mestrando.

Aos meus dedicados servidores da 3ª. Vara de Execução Fiscal, em especial meu Diretor Paulo Roberto de Souza e Ávila e minha chefe de gabinete Doutoranda Margarete dos Santos Rocha.

A todos que, direta ou indiretamente, colaboraram na execução deste trabalho.

“O saber não está na ciência que se absorve, mas, principalmente, nas idéias próprias, que se geram dos conhecimentos absorvidos, mediante a transmutação por que passam no espírito que os assimila.”

Rui Barbosa

RESUMO

Neste trabalho apresentamos breve evolução do Estado Democrático de Direito e o papel que se espera do Poder Judiciário, como função garantidora dos direitos fundamentais e das normas constitucionais, trazendo para o processo a discussão de questões políticas, que envolvem o efetivo controle dos juízes sobre a discricionariedade administrativa. Esta mudança de paradigma também tem seus reflexos no processo de execução fiscal, que é a garantia de recebimento dos créditos públicos, necessários não só para manter a higidez do sistema arrecadatório, mas também contribuir para a segurança jurídica, mantendo o equilíbrio da sociedade. O juiz pós-Estado Liberal não pode mais ficar como mero expectador no processo de execução, cabendo-lhe a missão de buscar todos os meios e técnicas necessários para a entrega da prestação jurisdicional que se pretende. Apresentou-se a idéia de administrativização do processo de execução e a sua inviabilidade, além da possível violação ao devido processo legal, posto que deixaria de existir um órgão imparcial para conduzir a execução e devido a cláusula do amplo acesso à jurisdição, os contribuintes continuariam a buscar o judiciário para solucionar as dúvidas sobre os títulos executivos constituídos, gerando trabalho em dobro. Mostrou-se que há grande deficiência por parte da Fazenda Pública em aparelhar os órgão de execução e o risco que isto representa para eventual administrativização. Apresentou-se breve história do processo cautelar e da medida cautelar fiscal. O surgimento deste instituto pela Lei nº 8.397/92 trouxe muitas críticas e dúvidas sobre sua utilização, utilidade e constitucionalidade, que até hoje não foi declarada, mas tem sido pouco utilizada pelo órgão arrecadador. Procurou-se sistematizar um roteiro sobre a medida cautelar fiscal, desde a análise das condições da ação até a prolação da sentença. Apresentado as principais discussões sobre seus requisitos, concessão de liminar, procedimento e efeitos da sentença.

Palavras-Chave: Processo Civil Tributário. Medida Cautelar Fiscal.

ABSTRACT

We present brief evolution of the democratic state of law and the role expected of the judiciary, as its guarantor of fundamental rights and constitutional norms, the process for bringing the discussion of political issues that involve the effective control of the judges of the discretion management. This paradigm shift also has its reflections in the process of tax collection, which is a guarantee receipt of government funding, required not only to maintain the healthiness of the revenue collection system, but also contribute to legal certainty, while maintaining the balance of society. The judge post-liberal state can not remain a mere spectator in the process of implementation, being responsible for the mission to seek all means and techniques necessary for the delivery of adjudication that is sought. He introduced the idea of *administrativização* implementation process and its viability in addition to the possible violation of due process, since it would no longer be an impartial body to conduct the due execution and the provision of broad access to court, taxpayers would still get the courts to resolve doubts about enforcement orders made, generating double work. It was shown that is deficient by the Treasury in the outfit implementing body and the risk this poses to any *administrativização*. He has performed brief history of process and interim precautionary medical supervisor. The emergence of the institute by Law no. 8397/92 brought much criticism and doubt about their use, utility and constitutionality, which has not yet been declared, but has been little used by the collecting agency. Tried to systematize a script on the tax measure, from the analysis of the action until the delivery of the sentence. Presented major discussions about their requirements, granting an injunction, procedure and effects of the sentence.

Keywords: Civil Procedure Tax. Injunctive Tax.

LISTA DE DENOMINAÇÕES, ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – ato das disposições constitucionais transitórias

ADI - ação direta de inconstitucionalidade

ADI-MC - medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade

AI-AgR - agravo regimental em agravo de instrumento

AG.REG.AI - agravo regimental em agravo de instrumento

AGRESP - agravo regimental no recurso especial

art. – artigo

arts. – artigos

apud – indica fonte de uma citação indireta

Cfr. – confira-se

CF – Constituição Federal

cit. - citatum (citada)

CPC – Código de Processo Civil

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

DJ – diário de justiça

DJ – diário de justiça da união

EC – Emenda Constitucional

EDRESP – embargos de declaração em recurso especial

EMENT – ementa

HC - habeas corpus

Ibid. – Ibidem

LMCF – Lei da medida cautelar fiscal

op. cit. – opus citatum (obra citada)

p. – página(s)

pp. – páginas

RE – recurso extraordinário

RE-AgR – agravo regimental no recurso extraordinário

Rel. – relator

RESP – recurso especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TFR – Tribunal Federal de Recursos

TRF – Tribunal Regional Federal

v.g. – verbi gratia (por exemplo)

vol. – volume

SUMÁRIO

1 PODER JUDICIÁRIO, ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E EXECUÇÃO FISCAL.....	15
1.1. O JUIZ DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO CONSTITUCIONAL.....	15
1.2. A ATUAÇÃO DOS JUIZ NO PROCESSO DE EXECUÇÃO E O MITO DA EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA.....	23
1.3. O ESTADO E AS NECESSIDADES DE ARRECADAÇÃO	27
1.4. A DÍVIDA FISCAL NO BRASIL SUA COBRANÇA E SEUS PRIVILÉGIOS.....	31
2. BREVE HISÓRICO DO PROCESSO CAUTELAR.....	35
3. BREVE HISTÓRICO DO PROCESSO CAUTELAR FISCAL E SUAS RINCIPAIS CRÍTICAS.....	41
3.1. CRÍTICAS E DEFESAS APÓS A CRIAÇÃO DA CAUTELAR FISCAL NO MUNDO JURÍDICO.....	41
3.2. MEDIDA CAUTELAR FISCAL COMO GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	45
3.3. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO <i>FUMUS BONI JURIS</i> PARA A CAUTELAR FISCAL.....	49
3.3.1. Lançamento fiscal e suas modalidades.....	60
3.4. QUESTIONAMENTOS CONSTITUCIONAIS SOBRE A MEDIDA CAUTELAR FISCAL.....	.62
3.5. OBRIGATORIEDADE DE INICIAR A MEDIDA CAUTELAR FISCAL.....	65

4. OS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL E HIPÓSTES DE SEU DEFERIMENTO.....	67
4.1. LEGITIMIDADE.....	70
4.1.1. Legitimidade ativa da cautelar fiscal.....	71
4.1.2. Legitimidade passiva.....	71
4.1.2.1. Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada e controladores nas sociedades anônimas de capital aberto.....	73
4.1.2.2. Responsabilidade de terceiros adquirentes em situação de fraude contra credores ou fraude de execução.....	77
4.1.2.3. Responsabilidade de terceiros pela formação de grupos econômicos.....	85
4.2. INTERESSE DE AGIR.....	85
4.3. POSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO.....	86
4.3.1. AUSÊNCIA DE DOMICILIO CERTO.	87
4.3.2. Domicílio certo e ausência para impedir o pagamento.....	88
4.3.3. Insolvência e alienação de bens.....	89
4.3.4. Insolvência por dívidas.....	90
4.3.5. Notificação para pagamento e inadimplência ou simulação de negócio jurídico na transferência dos bens.....	90
4.3.6. Possuir débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido e os créditos superem R\$500.000,00 (quinhentos mil reais).....	92
4.3.7. Alienar bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.....	95
4.3.8. Ter sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário.....	95

4.3.9. Praticar outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.....	99
4.4. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS.....	99
4.4.1. Competência para julgar a cautelar fiscal.....	101
4.4.2. Requisitos da petição inicial.....	108
4.4.3. Citação no processo cautelar fiscal.....	108
4.4.4. Contagem do prazo para citação.....	110
5. PROCEDIMENTO CAUTELAR FISCAL.....	112
5.1. CONCESSÃO DE MEDIDAS LIMINARES.....	113
5.2. CONTESTAÇÃO E MATÉRIA IMPUGNÁVEL.....	116
5.3. PROCEDIMENTO DE INSTRUÇÃO E JULGAMENTO.....	120
6. A SENTENÇA E OS EFEITOS OBJETIVOS E SUBJETIVOS DA COISA JULGADA NO PROCESSO CAUTELAR FISCAL.....	125
6.1. COISA JULGADA E EFEITOS.....	125
6.2. PROVISORIEDADE E EFICÁCIA DA MEDIDA CAUTELAR.....	126
7. CONCLUSÕES.....	130
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	134

PODER JUDICIÁRIO, ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E EXECUÇÃO FISCAL

1.1 O JUIZ DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO CONSTITUCIONAL

A evolução do Estado ao longo dos anos, séculos, influencia diretamente os contornos do poder judiciário. O poder de julgar foi sendo absorvido pelo governante como forma de dominação e controle, mas somente com a passagem do Estado Nacional Absolutista para o Estado Moderno, fundado no direito constitucional, vem o fortalecimento das estruturas do Estado com a divisão dos poderes em Executivo, Legislativo e Judiciário. Foi o primeiro passo para a conquista do Estado Democrático, que sendo de direito é democrático¹, sendo até discutível se antes do Estado Moderno seria possível falar propriamente em Estado.

O grande avanço do Estado Moderno foi o de estabelecer um ordenamento constitucional, no qual os Direitos Individuais estavam devidamente especificados e consagrados como “anteparos” aos abusos do Estado anterior, no qual reinava o absolutismo, predominando a vontade e os apetites do Soberano, personificado no Rei ou no Imperador, em detrimento dos legítimos anseios e necessidades do Povo.

Segundo forte corrente doutrinária, porém, o Estado surge com a sociedade política dotada de certas características bem definidas, principalmente a soberania, cujo nascimento se aponta para o século XVII, mais precisamente em 1648, ano em que foi assinada a paz de Westfália.²

Na formação histórica dos Estados é fato inegável que o direito da autoridade política julgar em última instância as disputas e conflitos entre os cidadãos é fruto do desenvolvimento do Poder, que tem origem ainda em Roma, desenvolve-se lentamente na Baixa Idade Média e progride com a centralização monárquica e nacional da Europa Ocidental.³

Desde o surgimento da teoria da separação dos poderes⁴ e seu fortalecimento pela adoção em vários textos constitucionais, a doutrina vem tentando estabelecer os limites de atuação de cada poder. No caso brasileiro, entender o alcance da expressão contida no art. 2º. da

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 146.

² DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 44 e 45.

³ LOPES, José Reinaldo de Lima. *Uma introdução à História social e política do processo*. In WOLKMER, Antonio Carlos. *Fundamentos de História do Direito*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 352.

⁴ Nas palavras de Montesquieu: “quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não há liberdade, pois que se pode esperar que esse monarca ou esse senado façam leis tirânicas para executá-las tiranicamente. *L’Esprit des Lois*, Livro XI, Cap. VI.”

Constituição da República – independentes e harmônicos entre si – não tem sido tarefa fácil, diante da postura adotada pelos tribunais após a mudança do Estado Liberal para o Estado Social, deixando o juiz de ser a boca-da-lei, para tornar-se um projetor dos direitos que toma em consideração a lei à luz da Constituição, seus princípios e direitos fundamentais, corrigindo suas imperfeições a adequando-a à norma Constitucional⁵, muito diferente do que ocorria até meados do século XX, como bem expressou Emilio Betti⁶ àquela época e muito diferente das lições atuais de Nicola Picardi,⁷ mostrando que nosso tempo busca o direito jurisprudencial, ao contrário da tendência para o direito legislativo dos Códigos, que formava o sistema legal do século XIX e boa parte do anterior, quando assistimos às mudanças que nos atingem hoje.

Estas mudanças vêm muito bem retratadas na obra de doutorado de Hermes Zaneti Junior que aponta a fragilidade do sistema codificado e a jurisprudência como fonte primária do direito, abrindo o capítulo sexto de sua obra com a célebre frase de Calamandrei:

“Foi dito (e já se viu) que a democracia é um empenho, um engagement: 'faute de cet engagement la technique constitutionnelle est morte'. O mesmo se pode dizer para a técnica judicial. Nós não sabemos mais o que fazer dos juízes de Montesquieu, être inanimés, feitos de pura lógica. Queremos juízes com alma: juízes engagés, que saibam suportar com vigilante empenho humano o grande peso desta imane responsabilidade que é prover a justiça.”⁸

Esta busca de novos horizontes vai dando novos contornos à jurisdição e ao processo, que não é mais uma técnica a serviço de um sistema de direitos privados, ou mesmo de direitos do Estado, mas um fenômeno de poder e da democracia, principalmente a partir da nova ordem constitucional de 1988 no Brasil, asseverando Zaneti que é preciso desmistificar a teoria das fontes do direito e resgatar a jurisprudência como fonte primária.⁹

⁵ MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria Geral do Processo*. 2ª. Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 55.

⁶ "Per contro, nell'ambiente moderno la struttura sociale di massa, con le aumentate dimensioni della società e dello stato, imprime tutt'altro tono alla vita collettiva, che il diritto deve disciplinare: in esso il bisogno di certezza del diritto predomina decisamente su quello di una giustizia differenziata secondo la concreta natura dei rapporti, e conduce a riservare alla sovranità statale la funzione normativa ordinaria, senza consentire se non in via eccezionale una formazione di norme in regime di autonomia. È ben naturale che in un simile ambiente l'attività interpretativa della giurisprudenza, col carattere opinabile e controverso che ne è inseparabile, non possa costituire una fonte di diritto, come ai tempi in cui essa si contrapponeva alle 'leges' nel complesso di 'iura' . . ." in *Teoria generale della interpretazione*. Vol. II. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1955, pg. 863).

⁷ PICARDI, Nicola. *La Vocazione del Nostro Tempo per la Giurisprudizione*. In: *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*. n° 1, Milano: Giuffrè, 2004, p. 41 e sgts.

⁸ CALAMANDREI, Piero. *Giustizia e política: sentenza e sentimento*. In *Rivista di Diritto Procesuale*, v. 10. Opere giuridiche. Nápoli: Morano, 1965, pp. 637-650. Apud ZANETI JUNIOR, Hermes. *Processo Constitucional: O modelo Constitucional do Processo Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2007, p. 235.

⁹ Idem, p. 235-6.

O novo Direito Constitucional brasileiro, a partir do novo marco constitucional de 1988, trás a redemocratização do país com o fortalecimento da força normativa da Constituição e a busca da efetividade de suas normas, além do desenvolvimento de uma dogmática constitucional fundada em princípios, que vem a constituir um novo método para a hermenêutica principiológica, realizando a fusão entre os dois grandes sistemas surgidos na Inglaterra e na Europa Continental, não sendo mais legítimo ou realista falar em incompatibilidades paradigmáticas entre os dois grandes ramos do direito ocidental, que na verdade vão se mesclando e se harmonizando: o *common law* e a tradição romano-germânica-canônica.¹⁰

E a seguir Zaneti arremata, com apoio em François Ost e Mark Van Hoeck, que não existem mais diferenças substanciais entre os dois sistemas ou tradições do direito:

“A diferença consiste, portanto, mais no estilo do que na finalidade das normas-estatuto e das normas-jurisprudência, bem como na sua metodologia de aplicação e superação, do que propriamente na negativa de que as fontes jurisprudenciais do direito estejam relegadas a um caráter meramente subsidiário, ou seja, não se pode negar que a lei e a jurisprudência são fontes diferentes, com diversa metódica de aplicação para solução de casos (questões ou problemas) jurídicos, contudo ambas são hoje fontes primárias do direito.”¹¹

O Estado de Direito, portanto, vai muito além da mera sujeição à lei,¹² cujas características foram apresentadas por José Joaquim Gomes Canotilho em suas dimensões materiais e formais do princípio do Estado de Direito; dentre as primeiras estão: a juridicidade, a constitucionalidade e os direitos fundamentais; dentre os formais estão: supremacia da Constituição, divisão de poderes, legalidade na Administração Pública, independência dos tribunais, e, a garantia da proteção jurídica¹³.

José Alfredo de Oliveira Baracho, por sua vez, coloca a primazia da lei, o controle de constitucionalidade, a legalidade da Administração Pública e a separação de poderes como temas fundamentais para a continuidade e estabilidade do Estado de Direito.¹⁴

¹⁰ Ibidem, p. 247. Uma comparação entre os dois grandes sistemas legais foi feita no trabalho da Professora Andréia Costa Vieira. *Civil Law e Common Law. Os dois grandes sistemas legais comparados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2007.

¹¹ Ibidem, p. 248.

¹² FIGUEIREDO, Lúcia Valle. O devido processo legal e a responsabilidade do Estado por dano decorrente do planejamento. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral*. Rio de Janeiro: Centro de Estudos Jurídicos. n. 56, 2002, p. 180.

¹³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. ed., Coimbra: Almedina, 2003, p. 243 et. seq.

¹⁴ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Processo Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 70.

A juridicidade deve ser considerada como a adequação das estruturas do poder político e a organização da sociedade segundo a medida do Direito, entendido como o “*meio de ordenação* racional e vinculativa de uma comunidade organizada”,¹⁵ onde se estabelecem normas, prescrevem-se procedimentos e criam-se instituições. Intrínseco à juridicidade está, ainda, a dimensão subjetiva do Direito, entendida como o catálogo de direitos, liberdades e garantias individuais, perante o Estado e os demais indivíduos, não apenas de forma negativa, mas também positiva. Ao Estado de Direito deve estar, ainda, referenciado uma idéia de justiça, à qual é inerente a justiça social promovida pelo Estado.

O Estado de Direito pressupõe, ainda, a existência de uma Constituição, que estruture uma ordem normativa vinculativa de todos os poderes públicos, inclusive o próprio legislador e todos os atos do Estado, conferindo-lhes forma e medida. A Constituição não deve ser vista como mais uma lei dentro de um sistema normativo, e sim como o ápice, o antepiano do complexo normativo-estatal, tal como idealizado na consagrada pirâmide kelseniana. Trata-se da supremacia da constituição, onde o Estado de Direito pode encontrar uma primeira e decisiva expressão do Primado do Direito.¹⁶

Não se pode pensar na existência da estrutura do Estado de Direito sem uma base antropológica, constituída por um sistema assecuratório dos direitos fundamentais da pessoa humana, que se constitui como dissemos em nova ordem de interpretação e hermenêutica.

A formulação teórica do Estado de Direito foi posterior a criação da teoria dos direitos fundamentais da pessoa humana. Sem dúvida que o Estado de Direito é fruto, inicialmente, da proteção dos chamados direitos de primeira geração, inerentes aos direitos civis e políticos, que nada mais são do que postulados normativos de limitação da atuação estatal frente a esfera individual dos cidadãos.

Essa base ontológica dos direitos humanos não se limita aos direitos civis e políticos, como acentua Norberto Bobbio: “O elenco dos direitos do homem se modificou, e continua a se modificar”.¹⁷ Contemporaneamente, verifica-se a existência de cinco “dimensões”¹⁸ de

¹⁵ CANOTILHO. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, op. cit., p. 243.

¹⁶ Idem. p. 245-246.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. A Era dos Direitos. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 18.

¹⁸ Para PAULO BONAVIDES a consagrada expressão “gerações de direitos” merece críticas, decorrente, segundo ele, de “um eventual equívoco de linguagem”. O correto, na visão de Bonavides, seria a expressão

direitos, a saber: 1ª Dimensão – Direitos Cíveis e Políticos, 2ª Dimensão – Direitos Sociais, Culturais e Econômicos, 3ª Dimensão – Direitos Coletivos e Difusos, 4ª Dimensão – Direitos da Bioética, e, 5ª Dimensão – Direitos Virtuais.¹⁹

Outro princípio importantíssimo na construção do Estado de Direito é o princípio da igualdade que, segundo Lúcia Valle Figueiredo, se faz “mola propulsora do Estado de Direito”²⁰. Para a autora o exercício da função administrativa sem o reconhecimento desse princípio se tornaria sem sentido, pois, somente respeitando o princípio da igualdade se concebe estar a Administração debaixo da lei.

A separação dos poderes é fundamental para o Estado de Direito, para manter os limites e o controle entre cada um dos poderes, denominada de teoria do *checks and balances*.

Locke, antes de Montesquieu, foi quem primeiro ressaltou a utilidade de uma separação de poderes, todavia, não logrou êxito em desenvolver uma teoria com clareza suficiente. Cabendo a Montesquieu²¹, a estruturação da teoria da separação dos poderes em seus caracteres modernos, que hoje começam a ganhar novos contornos²².

Montesquieu definiu bem a idéia de que com a concentração dos poderes em mãos de um só titular, a liberdade pública estará em perigo, condenando os regimes autocráticos e absolutistas. O ponto principal da teoria se baseia na desconcentração de poderes como fator para propiciar a liberdade dos cidadãos, em outras palavras, as funções estatais devem estar divididas entre vários titulares, evitando-se com isso a concentração em mãos de uma só pessoa, mas não apenas isso, em cada área de atividade nenhum de seus titulares poderia estar em posição superior aos seus pares. Trata-se da independência e igualdade entre todos os

“dimensões de direitos”, tendo em vista que o termo “geração” vem a induzir uma sucessão cronológica, dotada de uma caducidade entre as “gerações” que, em verdade, não existe (BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 525).

¹⁹ WOLKMER, Antônio Carlos. *Novos Pressupostos para a Temática dos Direitos Humanos*. In: RÚBIO, David Sánchez; FLORES, Joaquín Herrera; CARVALHO, Salo de (Organizadores). *Direitos humanos e Globalização: Fundamentos e Possibilidades desde a Teoria Crítica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 3-19.

²⁰ FIGUEIREDO, Diogo de. O devido processo legal e a responsabilidade do Estado por dano decorrente do planejamento, op. cit., p. 184.

²¹ Montesquieu construiu sua teoria pela observação *in loco* da prática vivenciada pela monarquia inglesa, analisando a estrutura bicameral do Parlamento Britânico (A Câmara da nobreza e a Câmara dos comuns) bem como a distribuição de poderes entre órgãos do legislativo e do governo, a partir da Revolução de 1688, com o objetivo de limitar os poderes da coroa. MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *O espírito das leis*. Tradução de Pedro Vieira Mota, 7ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

²² BARACHO. *Processo Constitucional*, op. cit., p. 31-32.

titulares do poder.

A aplicação da teoria da separação de poderes gerou equívocos em sua implantação, na medida em que se estruturou numa rígida divisão das funções estatais: legislativa, executiva e judiciária, de tal modo que cada uma fosse confiada a um único segmento do Estado e que jamais poderia haver a comunicação entre mais de uma dessas funções nas mãos de um só setor. Como expõe BARACHO, essa rigidez inicial não provém de Locke ou Montesquieu, mas de um equívoco na interpretação e aplicação da teoria montesquiana que, oriunda da observação *in loco* do que se passava na Inglaterra, havia verificado que aquele sistema se consubstanciava numa constante e estreita colaboração entre os poderes.²³

Portanto, a separação de poderes não importa em absoluta distinção em poderes executivo, legislativo e judiciário, e sim numa especificação de funções, de modo que nenhum titular de função estatal esteja em posição superior aos demais. Em razão disso é que há quem prefira dizer separação de funções, ao invés de poderes.²⁴

Também se sustenta que a tripartição de poderes é insuficiente e que a Constituição de 88 inovou criando um quarto poder, como bem delineou José Luiz Quadros de Magalhães:

“Embora o constituinte de 87-88 não tenha dito expressamente tratar-se o Ministério Público um quarto poder, o texto assim o caracteriza, ao conceder-lhe autonomia funcional de caráter especial. Qualquer tentativa de subordinar esta função de fiscalização típica do Ministério Público a qualquer outra função, é tentativa de reduzir os mecanismos de controle democrático, e logo, inconstitucional.

O que o constituinte brasileiro inovou, sem entretanto explicitar, o constituinte venezuelano o fez de forma inequívoca na importante Constituição da República Bolivariana da Venezuela, de 1999. A Constituição Venezuelana estabelece cinco poderes: o Executivo, o Legislativo, o Judiciário, o Poder Cidadão (o Ministério Público e a Defensoria Pública) e o Poder Eleitoral.”²⁵

A rigidez da separação de poderes é incompatível e incompreensível na dinâmica da sociedade contemporânea, onde cada uma das esferas do poder acaba desempenhando funções que, inicialmente, não seriam suas;²⁶ uma rigidez excessiva na divisão das atribuições estatais resultaria num engessamento tal que inviabilizaria a própria atuação estatal. Ao contrário, a mitigação da separação de funções é fator de auxílio no controle do poder pelo poder, a

²³ *Ibid.*, *op. cit.*, p. 29-30.

²⁴ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *A teoria da separação de poderes*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 489, 8 nov. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5896>>. Acesso em: 31 jul. 2009.

²⁵ *Idem.*

²⁶ BASTOS. *Curso de Direito Constitucional*, *op. cit.*, p. 159.

exemplo da indicação dos ministros do Supremo Tribunal Federal pelo Presidente da República e o julgamento desse, em crimes de responsabilidade, pelo Senado Federal.

Neste ponto também ponderou o professor Magalhães que a evolução do Estado moderno, demonstrou que a idéia de tripartição de poderes se tornou insuficiente para dar conta das necessidades de controle democrático do exercício do poder, sendo necessário superar a idéia de três poderes, para chegar a uma organização de órgãos autônomos reunidos em mais funções do que as três originais. Esta idéia vem se afirmando em uma prática diária de órgãos de fiscalização essenciais a democracia como os Tribunais de Contas e principalmente o Ministério Público. Ora, por mais esforço que os teóricos tenham feito, o encaixe destes órgãos autônomos em um dos três poderes é absolutamente artificial, e mais, inadequado.²⁷

Porém, no que diz respeito ao juiz, o que importa hoje não é se o juiz apenas julga, o administrador apenas administra e o legislador apenas legisla, e sim se o que cada órgão faz, pode ser feito e se é feito de forma legítima, num contexto de ordenação “controlante-cooperante de funções”.²⁸

A professora Ada Pellegrini em excelente artigo sobre o controle de políticas públicas faz importante observação sobre a evolução do comportamento do Poder Judiciário, em razão da teoria da separação dos poderes frente ao Estado Social²⁹, surgido no Brasil após 1988, que até então se revelava tímido nesta seara, evitando adentrar na análise do mérito de atos administrativos. A mudança de rumos começa com a edição da Lei n. 4.717/65 e posteriormente com a Constituição de 1988 em seu art. 5º, inciso LXXIII, que permitiu expressamente adentrar-se na análise de atos contrários à moralidade da administração pública. Corroborando suas afirmações cita Cândido Dinamarco no mesmo sentido.³⁰

Trazendo o apoio de Oswaldo Canela Junior³¹, sintetiza os novos rumos do Poder Judiciário na concretização dos direitos fundamentais do Estado Social estabelecendo que o controle da

²⁷ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *A teoria da separação de poderes*, op. cit.

²⁸ CANOTILHO. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, op. cit., p. 251.

²⁹ E, para atingir esses **objetivos fundamentais** (aos quais se acresce o princípio da prevalência dos direitos humanos: art. 4º, II, da CF), o Estado tem que se organizar no *facere* e *praestare*, incidindo sobre a realidade social. É aí que o Estado social de direito transforma-se em Estado democrático de direito. GRINOVER, Ada Pellegrini. *O controle de políticas públicas pelo Judiciário*. Artigo distribuído em aula proferida no programa de mestrado da UFES em 06/10/2008, p. 3.

³⁰ *Idem*.

³¹ Esta idéia, assim como as que se seguem, são extraídas do brilhante trabalho apresentado à USP para qualificação de doutorado por Oswaldo Canela Junior, “*A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo: um novo modelo de jurisdição*” (orientador Kazuo Watanabe), inédito, pp. 17-19.

constitucionalidade das políticas públicas pelo Poder Judiciário, não se faz apenas sob o prisma da infringência frontal à Constituição pelos atos do Poder Público, mas também por intermédio do cotejo desses atos com os fins do Estado, permitindo-se a denominada *judicialização da política*, que é muito diferente de *politização do Judiciário*.

O juiz passa a ser co-autor das políticas públicas, ficando claro que sempre que os demais poderes comprometerem a integridade e a eficácia dos fins do Estado – incluindo as dos direitos fundamentais, individuais ou coletivos – o Poder Judiciário deve atuar na sua função de controle³².

Em que pese estarmos diante de ativismo judicial nunca visto antes, há regras a serem observadas para a atuação do Poder Judiciário, como bem salienta Ada Pellegrini em sua magistral síntese da mais importante decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, proferida nos autos da ADPF 45-9, em decisão monocrática do Ministro Celso de Mello:

“Resumindo, percebe-se que a posição do STF, manifestada por um de seus mais sensíveis Ministros, é a de que são necessários alguns requisitos, para que o Judiciário intervenha no controle de políticas públicas, até como imperativo ético-jurídico: (1) o limite fixado pelo mínimo existencial a ser garantido ao cidadão; (2) a razoabilidade da pretensão individual/social deduzida em face do Poder Público e (3) a existência de disponibilidade-financeira do Estado para tornar efetivas as prestações positivas dele reclamada.”³³

Este dinamismo dos tribunais não é fenômeno isolado no Brasil, como bem retratou Boaventura de Souza Santos em excelente pesquisa sobre o tema³⁴:

“Um dos fenômenos mais intrigantes da sociologia política e da ciência política contemporânea é o recente e sempre crescente protagonismo social e político dos tribunais: um pouco por toda a Europa e por todo o continente americano, os tribunais, os juízes, os magistrados do ministério público, as investigações da polícia criminal, as sentenças judiciais surgem nas primeiras páginas dos jornais, nos noticiários televisivos e são tema freqüente de conversa entre os cidadãos. Trata-se de um fenômeno novo ou apenas de um fenômeno que, sendo velho, colhe hoje uma nova atenção pública.”

Esta situação de confronto aparente tem provocado tensão entre os operadores jurídicos, administradores públicos e legisladores, cuja relação tem se tornado difícil, em razão das

³² *Idem.*

³³ GRINOVER, Ada Pellegrini. *O controle de políticas públicas pelo Judiciário*. Artigo distribuído em aula proferida no programa de mestrado da UFES em 06/10/2008. pg 9.

³⁴ SANTOS, Boaventura de Souza; MARQUES, Maria Manuel Leitão; PEDROSO, João. Os Tribunais nas sociedades contemporâneas. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, ano 11 n° 30, pp. 29-62. 1996. Disponível em http://www.anpocs.org.br/portal/publicacoes/rbcs_00_30/rbcs30_07.htm, acesso em 22.01.2009.

limitações orçamentárias e da dificuldade de planejamento pelo crescente aumento das demandas judiciais em busca de concretização dos direitos fundamentais. Valendo citar o crescente déficit legislativo para prover os direitos garantidos pela Constituição.³⁵

A atuação do magistrado diante de novos rumos que tem se apresentado para o Poder Judiciário, não pode ser diferente quando no exercício de competência envolvendo matéria tributária e em especial a execução fiscal, seja para dar a garantia do devido processo legal, seja para coibir abusos por parte da administração na cobrança do executivo fiscal, que apesar de sua presunção de legitimidade é um título formado entre o credor e o devedor, quando este participa do lançamento ativamente e assistido por profissional capaz, caso contrário a cláusula do amplo direito de defesa é apenas uma simbologia, asseverando-se ainda que o principal interessado na cobrança do crédito tributário é o mesmo responsável pela apuração do débito.

1.2. A ATUAÇÃO DO JUIZ NO PROCESSO DE EXECUÇÃO E O MITO DA EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA.

Mister salientar que na busca pela efetividade do processo e de sua duração razoável muito se tem feito para reduzir o tempo de tramitação entre a propositura da ação e a entrega do bem da vida, que se busca perante o Poder Judiciário, concentrando-se as últimas reformas no processo de execução, pois quanto mais cedo e mais adequadamente o processo chegar à execução forçada mais efetiva e justa será a prestação jurisdicional³⁶.

Estas grandes mudanças oferecidas pelo legislador ao processo civil brasileiro, deram-se em razão de se perceber, nas últimas quatro décadas que a preocupação coma a segurança jurídica tornou uma inimiga mortal da efetividade. De forma bastante percuciente Marcelo Abelha Rodrigues³⁷ traduz essa mudança ao analisar que o início da cientificidade do processo civil se deu quando o individualismo e a igualdade formal ainda eram latentes em razão da Revolução Francesa, como resultado das idéias da política liberal, que não admitia técnicas diferenciadas para a partes, sob pena de afronta ao princípio da igualdade formal, mantendo-se um padrão de atuação, que pode ser sintetizado da seguinte forma: a remessa necessária; o

³⁵ SILVA, Miryam Belle Moraes. *O direito à saúde em juízo*. Disponível em <http://www.boletimjuridico.com.br>, acesso em 10/08/2008.

³⁶ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. II, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 6.

³⁷ RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Manual de Direito Processual Civil*. 3ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 649.

benefício do prazo à Fazenda Pública; a coisa julgada para os casos de cognição exauriente; a execução do julgado que não se suspende pela rescisória proposta; o peso da prova documental frente à prova testemunhal; a adoção quase irrestrita do duplo grau de jurisdição; a amplitude da cognição nos embargos por título executivo extrajudicial; a citação por oficial de justiça no processo de execução dos arts. 320 e 302; a figura do curador especial do art. 9º; a execução por precatório contra a Fazenda Pública, etc.

Porém a partir da Constituição de 1988 estamos assistindo uma verdadeira obstinação pela busca da efetividade da jurisdição, não apenas em medidas processuais de urgência, mas na própria postura do juiz, preocupado em fazer cumprir a missão da jurisdição e assegurar a eficácia da sentença, surgindo a partir deste marco constitucional histórico, técnicas processuais que afrontam esse sentimento arraigado de segurança, aumentando sensivelmente o clima de tensão entre estes dois postulados fundamentais.³⁸

Marcelo Abelha relaciona estas recentes opções pela efetividade: a inversão do ônus da prova; a tutela antecipada genérica e a tutela específica; o procedimento monitório; o aumento e a diversificação dos títulos executivos extrajudiciais; os meios alternativos de solução dos conflitos etc., além de vários modelos de tutela jurídica diferenciada³⁹.

É evidente que tais mudanças não podem passar despercebidas pelo micro-sistema da execução fiscal, como se fosse um feudo impenetrável e incomunicável com o resto do sistema processual.

Após a onda de reformas produzidas pelas Leis nº 11.280/06 e 11.382/06, a execução fiscal não foi contemplada diretamente com tais mudanças e muito há que se fazer para tentar compatibilizar a lei de execução fiscal e a lei que introduziu a medida cautelar fiscal, Lei nº 8.397/92, aos novos instrumentos trazidos pela recente reforma.

O Estado se ressentido da falta de agilidade e da dificuldade em diminuir a burocracia do aparelho judicial na cobrança do executivo fiscal, havendo vozes que se levantam na defesa da execução fiscal administrativa, que de qualquer forma não poderá jamais retirar do cidadão o acesso ao Poder Judiciário quando se sentir ameaçado de lesão ou for lesionado em seus direitos, diante da garantia fundamental prevista no art. 5º, inc. XXXV da Constituição

³⁸ Idem. p. 649.

³⁹ Ibidem. p. 650.

Federal.

Caminhando neste sentido, na busca pela efetividade da execução, o direito europeu contemporâneo tem colocado fora da esfera judicial comum os atos de execução, como é o caso da recente reforma do Código de Processo Civil em Portugal, que mantendo a dualidade de ações para condenar e executar, optou-se por deixar o juiz mais longe das atividades executivas, reservando-lhe uma tarefa tutelar à distância, em que só viria a interferir em caso de litígio surgido na fase de execução (809-1-b) ou quando deva proferir despacho liminar sobre os atos executivos (art. 809-1-a, 82 e 812-A), resolver dúvidas (art. 809-1-d), garantir a proteção de direitos fundamentais ou de matéria sigilosa (art. 833-3, 840-2, 842-A, 847-1, 843-3, 850-1, 861-A-1), ou assegurar a realização dos fins da execução (arts. 856-5).

Retirou-se do juiz português, em regra, a determinação da penhora, venda ou pagamento e ainda a extinção da execução. Estes atos passam a ser exercidos pelo agente de execução (art. 808, nos. 1 a 6), que deve ser indicado pelo exequente no momento em que requer o início do processo executivo (art. 810-1-e). A figura do agente foi introduzida no ordenamento processual português, tendo como inspiração o direito francês, que atua como um profissional liberal, mas munido de função pública, cujo objetivo é auxiliar a justiça na fase de execução, recebendo poderes de autoridade no processo executivo⁴⁰. Sua atuação, embora não retire a natureza jurisdicional do processo executivo, certamente implica na desjudicialização parcial e menor esforço por parte da secretaria do juízo, que deixa de expedir as citações em execução, notificações, expedição de mandados, etc, que passam a fazer parte das atividades do agente de execução.

Para José Lebre de Freitas⁴¹ a desjudicialização, ora total ora parcial, da execução forçada tem sido a tônica da evolução por que vem passando o direito processual europeu:

“Em alguns sistemas jurídicos, o tribunal só tem de intervir em caso de litígio, exercendo então uma função de tutela. O exemplo extremo é dado pela Suécia, país em que é encarregue da execução o Serviço Público de Cobrança Forçada, que constitui um organismo administrativo e não judicial (...)”.

Noutros países da União Européia, há um agente de execução (huissier em França, na Bélgica, no Luxemburgo, na Holanda e na Grécia; Sheriff officer na Escócia) que, embora seja um funcionário de nomeação oficial e, como tal, tenha o dever de

⁴⁰ MARQUES, Luiz Guilherme. *O processo civil francês*. Disponível em <http://jus2.uol.com.br>, acesso em 10.02.2010.

⁴¹ FREITAS, José Lebre. *A ação executiva depois da reforma*. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, nº 1.6, p. 25-28

exercer o cargo quando solicitado, é contratado pelo exequente e, em certos casos (penhora de bens móveis ou de créditos), actua extrajudicialmente...”, podendo “desencadear a hasta pública, quando o executado não vende, dentro de um mês, os móveis penhorados (...)”

“A Alemanha e a Áustria também tem a figura do agente de execução (Gerichtsvollzieher), mas este é um funcionário judicial pago pelo erário público (...); quando a execução é de sentença, o juiz só intervém em caso de litígio (...); quando a execução se baseia em outro título, o juiz exerce também uma função de controlo prévio, emitindo a fórmula executiva, sem a qual não é desencadeado o processo executivo.⁴²”

Isto bem mostra que o direito europeu atualmente está retirando a carga do processo de execução do Poder Judiciário, reduzindo sensivelmente a prática de determinados atos, reservando apenas questões mais sensíveis quando ocorrerem litígios decorrentes da fase de execução.

No que diz respeito à execução fiscal no Brasil, sua desjudicialização e administrativização em nada resolveria o problema da cobrança da dívida fiscal, apenas passaria a burocracia judicial para a administração pública, que da mesma forma se veria sobrecarregada. A situação apresentada pela execução na Europa é muito diferente do que se tem visto no Brasil, lá tem-se uma verdadeira privatização do órgão de execução nas mãos de agentes de execução, que são profissionais liberais, envolvendo direitos privados.

Razão pela qual não vemos com bons olhos esta solução, pois certamente há instrumentos previstos na recente reforma do processo de execução no Brasil, que poderão muito auxiliar na cobrança da execução fiscal, uma delas é a venda por particular dos bens penhorados e a possibilidade de recebimento dos embargos sem que seja necessário apresentar a garantia do juízo, salvo para suspender execução que possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, nos termos do art. 739-A do CPC; a virtualização dos leilões, além da criação de mais varas especializadas em execução fiscal no interior.

Na precisa observação de Aldemário Araújo de Castro⁴³ a experiência recente da PGFN na recuperação de créditos atrasados aponta claramente para a necessidade do efetivo aparelhamento logístico e normativo dos órgãos públicos responsáveis pela cobrança. Somente a constatação imparcial de ineficiência, a ser feita depois da experimentação das condições adequadas, permitiria, com legitimidade, redesenhar a opção política do constituinte. Por enquanto, experiências como a da PGFN apontam para o acerto da opção

⁴² Idem, nota 54.

⁴³ CASTRO. Aldemário Araújo de. [Disponível em http://jus2.uol.com.br/doutrina](http://jus2.uol.com.br/doutrina), acesso em 28.07.2009.

institucionalizada e para a absoluta necessidade de dotá-la de meios apropriados para atingir os fins pretendidos.

Como se vê da observação acima não é apenas o Poder Judiciário que apresenta deficiências estruturais, mas o principal órgão executivo responsável pelo crédito, cuja situação só tem piorado, principalmente neste exato momento, quando o processo de virtualização e modernização das varas de execução fiscal surpreendeu os órgãos executivos, que não estão em condições de atender à velocidade de processamento que está surgindo com a comunicação dos atos processuais pela via digital.⁴⁴

1.3. O ESTADO E AS NECESSIDADES DE ARRECADAÇÃO

A formatação do Estado é uma evolução constante e ao longo dos anos o mundo assiste e convive com variadas formas de Estado, sem que se tenha encontrado um conceito universal seja por se tratar de uma “entidade” mutante, cujo conteúdo, forma e funções se modificam no tempo e no espaço, seja pela diversidade de concepções de cada um e da posição política e filosófica que se assuma em relação a ele.⁴⁵ Não obstante é através do Estado que o homem se organiza politicamente, define suas lideranças e seus rumos,⁴⁶ autoriza sua dominação dentro dos limites de um território, legitimando a violência física.⁴⁷

É inegável que a questão tributária é inerente à existência de qualquer Estado e está diretamente relacionada ao bem estar da sociedade abrigada por este mesmo Estado, influenciando diretamente no funcionamento da economia. O Estado do bem-estar social é aquele que “garante todos os tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade, mas como direito político.”⁴⁸

Deve o Estado também prestar determinadas atividades que não seriam possíveis de serem atingidas isoladamente ou ainda que de forma coletiva, ficando a cargo da estrutura do Estado

⁴⁴ Esta situação está registrada em relatório encaminhado pela Direção do Foro da Seção Judiciária do Espírito Santo ao Corregedor da Justiça Federal do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, relativo ao ano de 2009.

⁴⁵ NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 195.

⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de direito Tributário*. 6ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 4.

⁴⁷ WEBER, Max. *Ciência e política: duas vocações*. São Paulo: Cultrix, 1990, p. 96.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 12ª. ed., Brasília: Universitária de Brasília, 2004, p. 416.

eleger os interesses públicos relevantes em que vá atuar para atingir o bem comum. Neste sentido, interesse público é entendido como sendo determinada comunidade considerada por inteiro.⁴⁹ O que nos leva a vislumbrar que os deveres do Estado contemporâneo exigem o desenvolvimento de inúmeras atividades com o escopo de atender não só a necessidades individuais, mas também ao interesse público, previamente eleito pelo grupo de liderança.

Dentro deste contexto, é possível afirmar que a atividade pública não consegue atender a todas as necessidades coletivas, mas os governantes precisam eleger quais serão atendidas, não importando a forma de governo nem o caráter democrático ou autoritário assumido pela atividade política.⁵⁰

A delimitação das políticas públicas vai direcionar os gastos e as necessidades de arrecadação, através delas o Estado organiza e redireciona a sociedade, fomentando a educação, a saúde, o emprego, protegendo o meio ambiente, o consumidor, a velhice, dentre inúmeros outros pontos de prioridade que precisam ser definidos.

Para atingir tais objetivos vai precisar definir sua política fiscal e financeira. Sem descurar que a questão da tributação vem sendo tratada por grandes juristas em busca da justiça dos impostos e dos direitos humanos da tributação, que na observação de Diogo de Figueiredo Moreira Neto o imposto não é mais capaz de atender às grandes necessidades de investimentos exigidos pelas obras públicas e para implantação de serviços públicos, em verdade representa uma solução injusta, e justifica que neste sentido faz recair sobre poucas gerações a carga dos custos, indiscriminando os que auferirão ou não diretamente os benefícios advindos.⁵¹

Pretende-se o exercício de uma cidadania plena, beneficiando-se o homem em sua integralidade, assegurando-se o mínimo de condições de vida e de dignidade social, por meio de uma ecologia tributária, como denominou Alberto Nogueira, tal como se pretende ao meio ambiente natural, também o meio ambiente social há de ser preservado diante da tributação.⁵²

⁴⁹ GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 3ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 10.

⁵⁰ BASTOS. Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 6ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 6

⁵¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Introdução ao direito ecológico e ao direito urbanístico*. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 123.

⁵² NOGUEIRA. Alberto, *op. cit.*, p. 396.

Em recente pesquisa divulgada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) constatou-se que, em média, em 2008, o brasileiro trabalhou 132 dias para honrar seus compromissos com o fisco, mas os que receberam até dois salários mínimos (R\$900,00) tiveram de trabalhar 197 dias, e aqueles que foram remunerados em mais de 30 salários mínimos por mês dedicaram 106 dias à mesmíssima tarefa. Isto demonstra o desacerto da tributação⁵³ e desequilíbrio na distribuição de renda da população.

O interesse público não pode ser superior aos limites da razoabilidade para subtrair, sem limites ou critérios objetivos, a riqueza do povo, o que leva muitos a defenderem a criação de um novo modelo de tributação, pois o atual tem suas origens no Estado Moderno, no modelo parlamentar de controle da tributação, no sentido de fixar a receita tributária e as despesas correspondentes, que já não nos serve mais, como bem expressou Eduardo Gianetti da Fonseca, para quem existe um abuso de poder nos regimes democráticos, que precisa ser contido com regras e salvaguardas constitucionais, impondo limites para a margem de decisão e ação discricionária dos governantes⁵⁴. No berço do Estado Moderno, afirma Jean Dubergé⁵⁵ que já há várias experiências, seja por iniciativa do próprio fisco, seja da parte dos contribuintes, para a democratização da área tributária, exemplificando com a “liga dos contribuintes”, fundada por Jacques Bloch-Morhange, após a população constatar que somente um forte movimento da opinião pública poderia tornar possível interferir no controle da tributação.

Certamente que a participação mais ativa da população no controle dos gastos públicos vai tornar a carga tributária mais democrática e mais legítima, como vem acontecendo com experiências interessantes nos orçamentos participativos, que vai ao encontro da idéia de Cappelletti e Garth sobre a atuação coletiva e individual:

“A partir do momento em que as ações e relacionamentos assumiram, cada vez mais, caráter mais coletivo que individual, as sociedades modernas necessariamente deixaram para trás a visão individualista dos direitos, refletida nas declarações de direitos, típicas dos séculos dezoito e dezenove. O movimento fez-se no sentido de reconhecer os direitos e deveres sociais dos governos, comunidades, associações e indivíduos. Esses novos direitos humanos, exemplificados pelo preâmbulo da Constituição Francesa de 1946, são, antes de tudo, os necessários para tornar efetivos, quer dizer, realmente acessíveis a todos, os direitos antes proclamados”⁵⁶.

⁵³ IPEA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/> acesso em 25/07/2009

⁵⁴ FONSECA, Eduardo Gianetti da. *Vícios privados benefícios públicos?: a ética na riqueza das nações*. São Paulo: Companhia das Letras, 1993, p. 148.

⁵⁵ *Apud* Alberto Nogueira, *op. cit.*, p. 400.

⁵⁶ CAPPELLETTI, Mauro; Garth, Bryant. *Acesso à Justiça*. Porto Alegre: S. A. Frabras, 1988. p. 10-11.

Este modelo de espaço público e a participação da cidadania sobre os destinos do orçamento público, são defendidos por Hannah Arendt⁵⁷, que proclama o fim do consenso Durkheimiano, pois esta é uma meta inalcançável, dada a complexidade da estrutura social. Dentro deste novo paradigma, defende a indignação e a busca de referências na cidadania, constituindo com isso a desnaturalização dos privilégios e a publicização dos negócios públicos.

Determinar formas particulares e interativas da cidadania, abrindo canais de interlocuções com a sociedade civil, levará ao certo, uma maior potencialidade na aplicação dos recursos permitindo com isso, que o cidadão opte da forma que mais lhe aprouver, como se dará a aplicação orçamentária.

Se vislumbrarmos, que ao apresentarem-se como candidatos, em uma eleição, os políticos jamais revelam a forma de governar, apresentando programas genéricos, certamente, veremos, que o contrato existente entre eleitor e eleito, está rompido, tendo em vista que em raríssimas exceções cumprem com o prometido. Portanto, nada mais justo, que a democracia direta seja exercida, utilizando a representação dos eleitos para homologar as decisões oriundas das camadas da sociedade.

O Legislativo concebido em 1789, à semelhança dos direitos individuais deve ser preservado, fortalecido e ampliado, mas através de um processo de depuração da “autonomia” ou do “poder absoluto”, porque essas características, compreensíveis num contexto da passagem do Antigo Regime para o Moderno (Burguês), hoje em dia não fazem mais sentido.⁵⁸

Entretanto, com o advento do Estado Social Constitucional de Direito, uma evolução do estado liberal e do estado democrático,⁵⁹ a concepção de poder absoluto, que foi simplesmente transferido dos reis para o Poder Legislativo, que deve ser a expressão do povo e manifestar-se através de leis que devam ser tidas como voz da razão, não podia incorrer em erro, requer agora a busca dos limites ao legislador, impedindo-o de negar valor à pessoa, em face dos direitos humanos fundamentais e submetendo-o a um controle judicial, de tal modo que as leis não excedam os marcos do Direito.⁶⁰

⁵⁷ ARENDT, Hannah. *A condição humana*. Rio de Janeiro: Forense Universitária. 9a. Ed. 1999.

⁵⁸ NOGUEIRA, *op. cit.*, p. 406

⁵⁹ BOAVENTURA, *op. cit.*

⁶⁰ NOVOA MONREAL, Eduardo. *El derecho como obstáculo al cambio social*. 10ª. ed., México, DF: Siglo Veintiuno Editores, 1991, p. 96-97

Diante deste quadro a tributação deve ser objeto de rígido controle estatal para permitir que todos os objetivos do estado sejam atingidos em sua plenitude, resguardando-se ao fisco certas prerrogativas que não seriam normalmente conferidas aos particulares, evitando-se o desequilíbrio entre aqueles que pagam e aqueles que optam por não pagar.

1.4. A DÍVIDA FISCAL NO BRASIL, SUA COBRANÇA E SEUS PRIVILÉGIOS.

No Brasil a cobrança da dívida fiscal é feita sempre através do Poder Judiciário, que no âmbito federal tem procurado criar órgãos de execução fiscal especializados cujos resultados têm se mostrado relevantes.⁶¹

Em países como os E.U.A. a administração federal pode valer-se de dois modelos para cobrar débitos tributários de contribuintes inadimplentes. O faz administrativamente (*administrative collection procedure*) ou judicialmente (*foreclosure action*). A cobrança administrativa é célere, ágil, eficiente, de muito impacto, embora plasmada por grande margem de discricionariedade por parte dos agentes do fisco.⁶²

Ainda segundo Godoy os fiscais vislumbram e detectam cobranças que não apresentarão resultado, a dívida podre, deixando-a de lado. Concentram-se em devedores de recuperação creditícia mais factível. Agentes fazendários infernizam a vida do devedor relapso. Fazem penhora administrativa, arresto de contas bancárias, de salários, de toda sorte de bens, onde quer que estejam. Arruína-se a vida comercial do executado. Legislação penal de tolerância mínima para com crimes fiscais e economia suculenta garantem o fisco na perseguição de valores não recolhidos a bom tempo. É tema que democratas e republicanos concordam. Ambiente ideológico neoliberal, de ranço calvinista, não admite evasão e sonegação fiscais. O controle e a fiscalização dos gastos públicos, o comprometimento social e a objetividade da vida cotidiana não dão espaços para os floreios de retórica, para a marmelada dos formalismos; a vida burocrática é o que é, real, funcional. Mais uma vez, o direito é experiência.

A execução fiscal por via administrativa nos E.U.A. é o meio mais comum, mais usado, garantindo a excussão de bens do devedor e a realização do crédito público sem a intervenção

⁶¹ Segundo informações da Receita Federal do Brasil o Poder Judiciário arrecadou mais de nove bilhões de reais, o dobro do que se gastou com toda a Justiça Federal do Brasil no ano de 2009.

⁶² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal no direito norte-americano*. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina>, acesso em 28.07.2009

do judiciário, sem maiores formalidades e delongas. Com efeito, a relutância por parte do governo norte-americano em usar o processo judicial como mecanismo de execução fiscal reflete os custos e o tempo gasto em discussões judiciárias. A opção pela execução administrativa indica grande volume de poder que o fisco concentra, prerrogativa dos agentes da *collection division*, do setor de cobrança administrativa. Trata-se de procedimento que privilegia o fisco em todas as instâncias, temido pelas conseqüências e pelo tormento que representa na vida do contribuinte. É evitado a todo custo, em face de seus desdobramentos patrimoniais, além de posteriores efeitos em âmbito penal. Dá-se em ambiente de administração, distante do judiciário, e intimida o devedor pela violência de seus passos e velocidade em seus aspectos cliométricos; é sumário.⁶³

Este quadro apresenta uma diferença muito grande em relação à execução fiscal no Brasil, porém algumas medidas recentes tem aproximado estes dois sistemas, podendo-se citar como exemplo a medida de arrolamento de bens e direitos prevista na Lei nº 9.532 de 10.12.1997, que não deixa de ser uma modalidade de penhora administrativa, antecipando-se a uma futura penhora judicial, esta sim, preparatória para os atos de expropriação.

Mas é bom que se diga que recentemente foi apresentado um projeto de Lei de iniciativa do Poder Executivo, em que se pretende ver criada a lei de execução fiscal administrativa, trata-se do projeto de Lei nº 10/2005 onde a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional informa que realizou um diagnóstico da realidade existente no âmbito das execuções fiscais, apresentando os dados estatísticos acerca da dívida ativa da União, dentre os quais merecem destaque os seguintes:

a) o número de execuções fiscais ajuizadas corresponde a mais de 50% dos processos judiciais, em geral, em curso no âmbito do Poder Judiciário, sendo que no âmbito da Justiça Federal essa proporção é de 38,8%;

b) os dados de 2005 revelam que a taxa média de encerramento de controvérsias em relação às novas execuções fiscais ajuizadas é inferior a 50% e apontam um crescimento de 15% no estoque de execuções em 1ª instância na Justiça Federal, havendo uma taxa de congestionamento médio de 80% nos julgamentos de 1ª instância;

c) existem 2,5 milhões de execuções judiciais no âmbito da Justiça Federal, com baixíssima

⁶³ Idem.

taxa de impugnação, seja por meio de embargos, seja por meio de exceção de pré-executividade;

d) no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, enquanto o processo administrativo tributário leva em média 4 (quatro) anos, a execução judicial leva 12 (doze) anos para findar;

e) menos de 1% do estoque de dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões (R\$ 600 bilhões se incluída a da Previdência Social) ingressam aos cofres públicos por via de execução fiscal, bem menos do que o percentual alcançado por medidas de parcelamento (REFIS, PAES e PAEX);

f) considerados os valores sob execução judicial e os que estão sob discussão administrativa, a dívida ativa da União atinge a cifra de R\$ 900 bilhões, ou seja, 1,5 vezes a estimativa de receita da União para o exercício de 2006.

Observando-se atentamente estes sórdidos dados, o projeto apresentado instituindo a execução fiscal administrativa nos âmbitos da União, dos Estados e do Distrito Federal, como instrumento de agilização da cobrança da dívida ativa está fadado ao total insucesso.

Em que pesem os esforços de seus autores, este anteprojeto representa um grande equívoco por não examinar as causas do estoque acumulado da dívida ativa, bem como da burocracia e da falta de especialização do Judiciário em execução fiscal, a desorganização dos leilões públicos e falta de divulgação.

Ora, se apenas 1% da dívida ativa está sendo efetivamente arrecadada pelo processo de execução fiscal e se há baixíssimo índice de impugnação de execuções fiscais (embargos e exceção de pré-executividade), como sustentado na exposição de motivos, é porque não está havendo prévia seleção qualitativa das dívidas ativas a serem ajuizadas, nem está havendo a correta indicação do local onde se encontra o devedor e, tampouco, a indicação de seus bens passíveis de penhora.

É faticamente impossível que se possa esperar eficiência se as execuções fiscais são ajuizadas em massa, sem o menor critério seletivo, misturando créditos tributários atingidos pelos efeitos da decadência, devedores presumivelmente insolventes ou não localizados, com créditos tributários de monta e de responsabilidade de empresas economicamente saudáveis. Não faz sentido concentrar os poucos recursos pessoais e materiais de que dispõe a Fazenda nas execuções contra devedores insolventes ou empresas inexistentes de fato.

A realidade mostra muito bem que a paralisação dos processos executivos se deve, ou à falta de citação do devedor que se encontra em lugar incerto e não sabido, ou à ausência de indicação, pela exequente, dos bens penhoráveis, causando aquilo que a PGFN chama de 'taxa de congestionamento' da ordem de 80% das execuções.

O pior é que a maioria dessas execuções paralisadas é alcançada pela prescrição intercorrente, mas os respectivos autos continuam ocupando, inútil e desnecessariamente as prateleiras e arquivos do Poder Judiciário, por não ter quem tome a iniciativa de requerer a sua extinção e arquivamento.

O resultado de tudo isso faz a alegria dos devedores saudáveis do ponto de vista financeiro em que quantias consideráveis continuam os beneficiando, pois seus processos ficam escondidos entre os milhares de processos fadados ao insucesso. Diante de tamanha desídia e falta de vontade política o projeto de lei será mais um factóide do administrativo.

Portanto, se há morosidade nas execuções fiscais, a culpa não é apenas do Judiciário. Por isso, parece óbvio que transferir a execução fiscal para o âmbito da Administração não irá resolver o problema, ou por certo irá agravar.

Vale asseverar que se a Administração Tributária leva 4 (quatro) anos, em média, para ultimar o processo administrativo tributário, como afirmado na exposição de motivos (na verdade leva 56 meses em média), dos quais o contribuinte é responsável por apenas 75 dias (30 dias para impugnar, 30 dias para interpor recurso ordinário e 15 dias para eventual recurso especial), não se vê como possa a Administração agilizar a cobrança coativa da dívida ativa chamando para si tal atribuição.

Assim, diante deste exame crítico dos dados apresentados pela PGFN, o que será preciso não se encontrará simplesmente em uma legislação simbólica, mas está a recomendar outro tipo de providência legislativa, qual seja, o melhor aparelhamento material e pessoal da Procuradoria da Fazenda Nacional à altura de suas atribuições constitucionais e com recursos financeiros prioritários como prescreve o inciso XXII do art. 37 da CF. E acima de tudo é preciso alimentar muita vontade política de resolver o problema, ao invés de esperar que medidas legislativas supram o laborioso trabalho do servidor público e a eficiência do serviço público, que é um dos princípios constitucionais que rege a Administração Pública (art. 37 da CF).

2 BREVE HISÓRICO DO PROCESSO CAUTELAR

Não poderíamos deixar de apresentar o surgimento do processo cautelar, que servirá de base para apresentarmos a medida cautelar fiscal, que como obviamente seu nome de batismo já apresenta, deve estar de acordo com os princípios da teoria geral do processo cautelar.

O atual estágio de preocupação com a efetividade do processo, passa não somente pelo aprimoramento da utilização da técnica processual adequada⁶⁴, mas também pela utilização de meios modernos de gestão administrativa do processo,⁶⁵ sem os quais de nada adiantará todo e qualquer esforço para aceleração do processo, mantendo-se a mesma estrutura física e de gestão de épocas remotas.

A tutela cautelar é de grande utilidade para a efetividade da tutela jurisdicional de cognição ou de execução, podendo-se dizer que este fenômeno somente ocorrerá, quanto menor o tempo entre o resultado que ele (processo) proporciona à parte vitoriosa e o resultado que esta última obteria, em face do ordenamento jurídico, se não tivesse recorrido ao processo para obter esse mesmo resultado⁶⁶. Mas esta definição já há muito foi consagrada na fórmula chiovendiana: *“il processo deve dare per quanto è possibile praticamente a chi há un diritto titto quello e proprio quello ch’egli há diritto di conseguire”*.⁶⁷

E não é fácil atingirmos tal desiderato em tempo razoável, o que levou nosso legislador constituinte derivado a inserir em nossa Constituição um grito de socorro, com a Emenda Constitucional nº 45, no art. 5º, introduzindo o inciso LXXVIII, consagrando o princípio da duração razoável do processo. Isto bem demonstra a necessidade de vencer os diversos obstáculos que decorrem da duração do processo, que precisa de tempo razoável, como sabemos sua estrutura dialética e a necessidade de se preservar o amplo direito de defesa e do

⁶⁴ Sobre a preocupação com a efetividade do processo e da tutela jurisdicional, veja-se Arruda Alvim, *Tratado de Direito Processual Civil*, v I, especialmente pp. 105 a 141. Veja-se também Luiz Guilherme Marinoni, *Novas linhas do Processo Civil – O Acesso à Justiça e os Institutos Fundamentais*; Barbosa Moreira, *“Notas sobre o Problema da “Efetividade” do Processo”*, in *Temas de Direito Processual*, 3ª., série, pp. 27 e ss.

⁶⁵ Vladimir Passos de Freitas é fundador do Instituto de Administração da Justiça, IBRAJUS, que promove estudos para a melhoria da celeridade dos processos. Neste site temos diversos artigos comentando que novas legislações não acabarão com práticas burocráticas antigas, é preciso mudança de hábitos e de atitude. Disponível em <http://www.ibrajus.org.br>, acesso em 20.02.2010.

⁶⁶ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. op. cit.

⁶⁷ CHIOVENDA, *apud* in Marcelo Lima Guerra. *Estudos sobre o processo cautelar*, op. cit., p. 27.

contraditório, também previstos na Constituição no mesmo patamar e no mesmo art. 5º, em seu inc. LV, não podem ser massacrados em nome de pretensa celeridade.

A moderna doutrina italiana vê no processo judicial uma nota específica que o diferencia de outros fenômenos jurídicos semelhantes. Segundo Fazzalari, representante da nova geração de processualistas, o processo é uma *species* de um *genus* mais amplo, obviamente, de fenômenos jurídicos, a saber, o que este autor denomina procedimento. Fazzalari, afirma que o procedimento é uma seqüência de atos e posições jurídicas (levando-se em consideração que, como ressalta Fazzalari, “atos” e “posições jurídicas” são “derivados lógicos” de normas jurídicas que os prevêem), na qual cada ato ou posição da seqüência é “pressuposto” de ato ou posição posterior, até se chegar a um “ato final”, que de tal forma que este ato é o resultado desta seqüência, ao mesmo tempo e, que a tem como pressuposto indispensável.⁶⁸

Esta necessidade de diálogo e de contraditório, que se pode expressar, de forma ampla, como a possibilidade assegurada aos endereços do resultado final do processo de influírem no atingimento desse resultado, torna o processo “um instrumento sofisticado”⁶⁹, complexo e inexoravelmente de incontornável duração.

Esta duração em nome da segurança e do amplo diálogo, porém, poderá obstar a efetividade da tutela jurisdicional, seja pela ameaça à efetividade em razão de eventos que a impeçam, seja pela ocorrência de um processo prolongado, dando ensejo a ineficiência da tutela pretendida, gerando perigo de não proporcionar ao vitorioso tudo aquilo e exatamente aquilo que tenha direito de obter, o que seria o equivalente a negar a jurisdição. Este perigo pela natural e inafastável duração do processo, que se constitui numa ameaça a efetividade e a eficácia final do processo, corresponde ao que se conhece tradicionalmente por *periculum in mora*.

É fácil perceber, pois, a exigência constitucional da efetividade da tutela jurisdicional a introduzir o sistema a preordenar meios adequados à eliminação ou neutralização desse perigo específico, resultante da incontornável duração do processo. Daí o ordenamento jurídico brasileiro, em boa hora, a exemplo de muitos outros sistemas jurídicos, ter previsto remédios jurisdicionais, especificamente destinados a tal fim e que compõem, no seu conjunto, uma

⁶⁸ FAZZALARI, Elio. *Instituzioni di Diritto Processuale*, 4ª. ed., Padova: Cedam, 1986.

⁶⁹ GUERRA, Marcelo Lima. *Estudos sobre o processo cautelar*. 1ª. ed., 2ª. Tiragem, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 14

classe autônoma de tutela jurisdicional denominada, como é sabido, de tutela cautelar.⁷⁰

Esta mesma tutela cautelar que serve para garantir a efetividade de qualquer processo de cognição ou executivo, também deve servir ao processo de execução fiscal. Em verdade poderíamos dizer que é até discutível a necessidade de criação de uma legislação própria para o processo cautelar fiscal, em razão de existir no código de processo civil toda a estrutura para o processo cautelar e não vemos qualquer justificativa para se desprezar sua utilidade, falta de adequação ou a necessidade de autorização legislativa para a atuação dos procuradores da fazenda na provocação do Poder Judiciário com uma medida cautelar que objetive garantir os bens para a futura execução.

A tutela cautelar deve ser definida como um instrumento para eliminar ou neutralizar um *periculum in mora*, ou seja, que se destina a garantir a prestação efetiva de outra forma de tutela jurisdicional, evitando-se ou neutralizando-se a ocorrência de determinadas circunstâncias fáticas que, uma vez verificadas, obstarão à efetividade de tal prestação que nosso Código de Processo Civil disciplina no Livro III.

A existência de estudos sistematizados de um processo somente vem a ocorrer na segunda metade do século XIX, mas anteriormente se pode identificar alguns provimentos cautelares, porém não existia um sistema processual cautelar.⁷¹

Em verdade somente a partir de 1854 é que surge o primeiro diploma (Código Sardo) de que se tem notícia conferindo, sem muito detalhamento e rigor técnico, medidas que podem ser consideradas cautelares, surgindo em 1865 no Código de Processo Civil da Itália espaço para ditas medidas, como bem observou Nelson Nery Júnior⁷², ao afirmar que foi o processualista alemão Adolf Wach em 1868, quem realiza o primeiro estudo científico sobre as ações cautelares, especificamente enfocando o arresto no direito italiano.

O estudo sistematizado da tutela cautelar ganha grande impulso com a obra do mestre da Universidade de Roma, Chiovenda,⁷³ que foi enxergar o provimento cautelar como uma ação,

⁷⁰ Idem, p. 15.

⁷¹ MIRANDA, Pontes de. *História e prática do arresto ou embargo*. Atualização: Vilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 1999, pp. 9 e ss.

⁷² NERY JÚNIOR, Nelson. *Do processo cautelar*. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 10, n° 39, jul.-set., 1985, pp. 178 e ss.

⁷³ CARPENA, Márcio Louzada. *Do processo Cautelar Moderno*. 2a. ed., Rio de Janeiro: Forense. 2005.

dissociada do direito acautelado e concluir sobre o seu carácter nitidamente provisório, reconhecendo que a cognição, em face da urgência, tinha que ser sumária, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do requerente da demanda, da mesma forma com que se vislumbrava na execução provisória, que corria por conta e risco do autor.⁷⁴

O projeto de reforma, elaborado por Chiovenda em 1909, do código de processo civil italiano de 1865 atribuiu ao juiz o poder de conhecer provimentos cautelares, que naquele momento não foi acolhido, mas pouco depois com Francesco Carnelutti, desenvolvem-se novos estudos sobre o processo cautelar, que culmina em 1926 com a apresentação de novo projeto de reforma do código italiano, em que, no art. 324, com título específico “Dei provvedimenti cautelari”, reconhece um poder geral de cautela outorgado ao juiz para afastar perigos de danos ao direito controvertido, que serviria de base para textos legislativos em diversos países⁷⁵ com a seguinte redação:

“Art. 324. Quando do estado de fato de uma lide surja razoável temor que os litigantes cometam violências, ou que antes da decisão da lide ocorram atos tais que possam lesar de modo grave e difícil reparação o direito controvertido, ou no processo uma das partes se encontre em condição de grave inferioridade frente à outra, o juiz poderá determinar os provimentos provisórios idôneos para evitar que o perigo se efetue.”⁷⁶

Os estudos de Chiovenda e Carnelutti ganham mais força em 1936 com a concepção de Piero Calamandrei, que apresenta uma obra que se tornou clássica sobre o tema, denominada “*Introduzione allo studio sistematico del provvedimenti cautelari*”, sustentando com força o carácter provisório dos provimentos cautelares, pois estão pre-ordenados a resguardar o resultado prático da ação que preventivamente asseguram, assim se pronunciou:

“Nota verdadeiramente típica destes instrumentos, os quais não são nunca um fim em sí próprios, mas são infalivelmente predispostos à emanção de um ulterior procedimento definitivo, do qual estes preventivamente asseguram o proveito prático. Estes nascem por assim dizer a serviço de im procedimento definitivo, com

p. 8.

⁷⁴ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Tradução: Paolo Capitanio, 1ª. ed., vol. I, Campinas: Bookseller, 1998, p. 334.

⁷⁵ CARPENA, *op. cit.*, p. 9.

⁷⁶ Tradução livre. No original: “*Quando dallo stato di fatto di una lide sorge ragionevole timore che i litiganti commettano violenza, ovvero che si compiano prima della decisione atti tali da poter ledere in modo controverso, ovvero che nel processo una delle parti si trovi in condizione di grave inferiorità di fronte all'altra, il giudice può prendere i provimenti provvisori ad evitare che il pericolo si avveri.*”

a função de predispor o terreno e de preparar os meios mais adequados para o seu êxito.”⁷⁷

Ao analisarmos este trecho de sua obra fica claro que o provimento cautelar tem caráter instrumental e provisório em relação a outro feito, que será definitivo, distinguindo-o fundamentalmente da função executiva:

“A relação de instrumentalidade, ou como outros disseram, de subsidiariedade, que liga infalivelmente cada procedimento cautelar ao procedimento definitivo em previsão do qual este é emanado, é o caráter que mais claramente distingue o procedimento cautelar da denominada declaração com dominante função executiva: Estes nascem, como se viu, na esperança de que um sucessivo procedimento não sobrevenha a impedir-lhe de tornar-se definitivo; aquele nasce com previsão e, aliás, na espera de um sucessivo procedimento definitivo, na falta do qual não somente não aspira a tornar-se definitivo, mas absolutamente destinado a desaparecer por falta de uma finalidade.”⁷⁸

Fixou Calamandrei dois pontos fundamentais do processo cautelar, sua instrumentalidade com a finalidade de garantir um provimento definitivo e a provisoriedade, inerente à sua necessidade de existir até afastar o perigo de dano jurídico ao direito debatido ou perseguido (*periculum in mora*). Também explicitou que negava o caráter de terceiro gênero de processo, fundamentando que a cautelaridade assumia a identidade do processo de cognição ou de execução, pela finalidade, dado o caráter subsidiário, neste sentido, definindo quatro formas:

- a. medidas de instrução antecipada;
- b. medidas para garantir a execução forçada;
- c. medidas de antecipação provisória; e
- d. medidas de caução processual.⁷⁹

As bases da teoria processual cautelar foram lançadas por Carnelutti, que definiu o processo cautelar como um *tertium genus*, reunindo a provisoriedade e a instrumentalidade com a autonomia, afirmando que a tutela cautelar existe não para assegurar antecipadamente um suposto e problemático direito da parte, mas para tornar realmente útil e eficaz o processo como remédio adequado à justa composição da lide.⁸⁰

Incrivelmente o código de 1939 foi publicado sem a idéias de Chiovenda, Carnelutti e

⁷⁷ CALAMANDREI, Piero. *Introdução ao estudo sistemático dos procedimentos cautelares*. Tradução: Carla Roberta Andreasi Bassi, Campinas: Servanda, 2000, p. 41.

⁷⁸ Idem, p. 41

⁷⁹ Ibidem, p. 31-42

⁸⁰ CARPENA, op. cit., p.13.

Calamandrei sobre o processo cautelar, o que foi objeto de grandes críticas por parte da doutrina⁸¹, inclusive do próprio Calamandrei, que já se havia insurgido em relação à impossibilidade de se extrair, da norma positivada, um poder de cautela do magistrado.

Somente em 1942 é que foi publicado o código italiano, onde havia previsão expressa para que o juiz pudesse conceder medidas urgentes dentro do poder geral de cautela, apresentando o art. 700 a formulação dos pilares do processo cautelar: autonomia, instrumentalidade e provisoriedade, que posteriormente influenciou inúmeros sistemas jurídicos, como é o caso do brasileiro, na redação do art. 675 do CPC de 1939, que em verdade se antecipou ao código italiano⁸²:

“Além dos casos em que a lei expressamente o autoriza, o juiz poderá determinar providências para acautelar o interesse das partes, quando: I) do estado de fato da lide surgirem fundados receios de rixa ou violência entre os litigantes. II) antes da decisão, for provável a ocorrência de atos capazes de acusar lesões, de difícil e incerta reparação, ao direito de uma das partes. III) no processo, uma das partes for impossível produzir provas, por não se achar na posse de determinada coisa.”

Este código teve o mérito de dar autonomia ao processo cautelar, exatamente como Carnelutti apregoava⁸³, trazendo a possibilidade de medidas nominadas específicas, nas figuras do: arresto; do seqüestro; da busca e apreensão; da caução; da exibição de livros; das vistorias; das obras de conservação; da prestação de alimentos provisionais; do arrolamento e descrição de bens, etc.

Com a chegada do diploma processual de 1973 viu-se melhor sistematização das cautelares do que o CPC de 1939, não repetindo a impropriedade de redação limitadora referente ao poder geral de cautela do juiz, dispondo em seu art. 798 que o juiz poderá 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.⁸⁴

⁸¹ SAMPAIO, Marcus Vinicius de Abreu. *O poder geral de cautela do juiz*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 120.

⁸² SILVA, Ovidio Batista da. *Do processo cautelar*. 1ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 3.

⁸³ CARPENA, *op. cit.*, p. 16.

⁸⁴ *Idem*, p. 18.

3 BREVE HISTÓRICO DO PROCESSO CAUTELAR FISCAL E SUAS PRINCIPAIS CRÍTICAS

3.1. CRÍTICAS E DEFESAS APÓS A CRIAÇÃO DA CAUTELAR FISCAL NO MUNDO JURÍDICO

O surgimento da Lei nº 8.397 em janeiro de 1992 no cenário jurídico provocou intensa discussão sobre sua constitucionalidade e até mesmo sua utilidade. Abordando inicialmente sua utilidade ou eficácia processual, por se tratar de um instrumento para assegurar o êxito no processo de execução fiscal, podemos começar dizendo que em princípio foi introduzida em nosso ordenamento jurídico com o objetivo de dar ao Estado mais uma garantia para a cobrança do crédito tributário, tendo em vista que antes da citação não se pode realizar qualquer ato de constrição, apenas no caso de executado sem domicílio certo ou dele se ocultar, nos termos do art. 7º, III, da LEF, em que se admite o arresto antecipado, sem falar no tempo que pode decorrer entre o lançamento e a efetiva cobrança do crédito, com a discussão administrativa e judicial do débito. Neste sentido explicita Eduardo Arruda Alvim:⁸⁵

“À primeira vista, pode-se estranhar a edição de uma lei específica para tratar das cautelares no processo fiscal, sendo que já existe um sistema de medidas cautelares previstos no CPC, aplicável, por certo, no processo de execução fiscal.

A medida cautelar fiscal, contudo, foi criada especificamente para facilitar o procedimento visando à decretação da indisponibilidade de bens dos devedores do Fisco, na tentativa de evitar o desaparecimento de seu patrimônio e o não cumprimento da obrigação, que pode ou não ser de índole tributária, (caput do art. 28 da Lei n.º 8.397/92). Deveras, a dívida ativa da Fazenda Pública não necessariamente é de natureza tributária (art. 2º, da Lei n.º 6.830/80; Lei n.º 4.320/64).

Paralelamente ao Código de Processo Civil, como bem assinalou acima Arruda Alvim, que já possuía uma estrutura de processo cautelar, bastante flexível e organizada, surge a referida lei, que tem sido muito atacada por vários juristas brasileiros, alguns defendendo sua inconstitucionalidade, outros sua desnecessidade ou escassa utilidade, com brados severos vindos de mestres como Arruda Alvim Neto que chegou a afirmar: “Para dizer com franqueza, parece uma lei mais do que inconstitucional. É uma lei quase sem sentido e profundamente infeliz (...) Ou seja, pela mera circunstância de alguém ser um devedor do fisco, ele terá os seus bens indisponíveis”, entre outros mestres que também se manifestaram no mesmo

⁸⁵ ALVIM, Eduardo Arruda. *Medida Cautelar Fiscal*. Disponível em www.arrudaalvim.com.br, acesso em 20.01.2010.

sentido⁸⁶.

Não obstante tais manifestações a referida norma ainda não foi declarada inconstitucional, talvez porque tem sido usada timidamente pelo principal beneficiado que é a fazenda pública⁸⁷, em que pese se vislumbrar ser um instrumento de grande efetividade para a garantia da futura execução fiscal, que se bem utilizado poderá trazer bons resultados, evitando-se grandes fraudes e artifícios maliciosos de contribuintes que agem de má-fé e em desacordo com as leis tributárias, não honrando seus créditos e causando desequilíbrio fiscal e concorrência desleal⁸⁸.

Frize-se que a medida cautelar fiscal é um processo judicial em que se permite ao demandado o exercício pleno de seu direito de defesa, perante o poder judiciário, sob o manto da imparcialidade e de todas as garantias do devido processo legal, nos termos do art. 5º, LIV da Constituição da República, tema que abordaremos com mais detalhes a seguir.

O que se busca nesta medida em nada difere do que se poderia deferir a qualquer credor que se vê ameaçado pela conduta desleal do devedor. Faz parte de nosso sistema jurídico o deferimento de medidas cautelares, como claramente preceitua o art. 798 do CPC, sendo necessário buscar, no caso da cautelar fiscal, os caminhos para sua utilização, tão importante para a garantia dos créditos públicos e sobrevivência do Estado Social de Direito, como explanamos no início de nosso trabalho no Capítulo I. Ponto nodal é identificar corretamente o momento de sua utilidade, além, é evidente, explicitar seus requisitos, objeto e os efeitos da decisão proferida. Pontos importantes que apresentaremos neste trabalho.

Em verdade, em nossa modesta opinião o que se verá é que a Lei criadora da Medida Cautelar Fiscal até restringe a atuação do fisco, que se fosse utilizar o processo cautelar geral teria muito mais liberdade para garantir a futura execução fiscal, diante do amplo conceito do que seja *fumus boni juris*.

Ao analisar o surgimento da Lei da Medida Cautelar Fiscal o Professor Francisco Vieira Lima Neto⁸⁹ da Universidade Federal do Espírito Santo faz alusão a Era Collor, seus vários

⁸⁶ *Apud in* CASTRO. Aldemário Araujo. *Medida Cautelar Fiscal: utilidade e constitucionalidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

⁸⁷ Nossa experiência à frente da 3ª. Vara de Execução Fiscal tem revelado que há poucas medidas cautelares ajuizadas, em torno de 15 processos tramitam ao todo na Seção Judiciário do Espírito Santo, mas todas geralmente envolvem grupos econômicos de fato e grandes devedores.

⁸⁸ CASTRO. Aldemário Araujo, *op. cit.*

⁸⁹ LIMA NETO, Francisco Viera. *Comentários à Lei de Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: Editora de Direito,

fantoches e estrelismos populistas, não poupando críticas a nova lei, ao afirmar que não houve discussão⁹⁰ durante a tramitação do projeto de lei, sendo sua edição apenas mais um espetáculo do circo armado naquela época, onde perseguir os sonegadores objetivava atender ao clamor popular, porém arremata, que apesar das falhas e de sua pouca utilidade a Fazenda Pública terá mais um instrumento legal, que se manobrado com ponderação e atenção aos ditames constitucionais, pode constituir-se em ferramenta eficiente no combate à sonegação, pela indisponibilização dos bens dos devedores antes de se efetivar a penhora para a garantia dos créditos fazendários.

As críticas sobre a utilização da Medida Cautelar Fiscal também foram severas por parte de Milton Flaks, que afirmou tratar-se de uma legislação que será pouco aproveitada pela Fazenda, duvidando até mesmo dos efeitos psicológicos que possa causar nos devedores. Assevera que servirá apenas para dilatar o prazo e eficácia do arresto, cujo resultado poderia facilmente ser atingido mediante simples acréscimo do capítulo do próprio CPC, sem a necessidade de uma lei mal concebida e tecnicamente defeituosa.⁹¹

Também não poupou críticas James Marins⁹² para quem o novo instituto jurídico na verdade é mais um “injurídico engenho criado pelo legislador, verdadeiras construções estranhas no Direito”, onde se estabelecem presunções *iure et de iure*, que invertem as regras ordinárias quanto ao ônus da prova e cria diversos conceitos jurídicos indeterminados, dando margem a grande discricionariedade, permitindo desigualdade entre a posição do administrador e a fiscalização, como um jogo de cartas marcadas, que se apresenta ao juiz pelo legislador.

Para Leon Frejda Szklarowsky o ponto alto da cautelar é tornar, de imediato, indisponíveis os bens até o limite da satisfação da obrigação, informando que existem tais medidas nas Leis nº 6.024, de 13.3.74 e nº 8.212, de 24.7.91, obtendo cerceamento da liberdade do súdito, ressaltando que há instrumentos, até mais poderosos, não utilizados, devidamente. Sobre as

1998, p. 11.

⁹⁰ Neste ponto também observou o Ministro Delgado: “Não ignoramos que a medida cautelar fiscal ingressou em nosso ordenamento jurídico, de modo autônomo, pela Lei nº 8.397, de 06.01.1992, sem que essa inovação tivesse sido submetida a amplo debate entre partes interessadas (representantes do fisco e dos contribuintes). O projeto foi elaborado de acordo com os interesses da fiscalização federal e aprovado pelo Legislativo, sem que fosse analisada a sua adequação ao movimento já iniciado no Brasil para a adoção de um Estatuto do Contribuinte, pretensão da sociedade que ainda não foi alcançada neste final de ano de 2005. *Medida Cautelar Fiscal: utilidade e constitucionalidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

⁹¹ FLAKS, Milton. *Medida Cautelar Fiscal*. Revista de Direito Administrativo. n. 192. pg. 72.

⁹² MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. 3ª. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 517.

críticas de Hugo de Brito Machado e Carlos Henrique Abrão, manifestou seus pontos de discordância, que vale a pena transcrever:

“Este autor, porém, sem razão plausível, credita a pretensos vícios da Lei 6830 os atrasos que prejudicariam a cobrança da dívida ativa. Seria procedente sua assertiva, se o legislador não houvesse decepado do diploma alguns recursos e providências, realmente, desastrosos. Entretanto, por mais que se deseje enxugar a lei, faz-se necessário dotar as partes de alguns instrumentos processuais, sob pena de se atentar contra a própria Constituição e o mais sagrado direito de defesa. Não acreditamos seja este o intento o autor. Não desconhecerá o ilustre magistrado que esta lei, pela modernidade e avanço, constituiu-se em fonte, para ulteriores reformas processuais. E, se morosidade subsiste, esta deve ser tributada à ausência de reformas complementares.”⁹³

No encerramento deste tópico é de suma importância ressaltar as considerações do Ministro José Delgado em laborioso e profundo artigo sobre a Cautelar Fiscal, trazendo sua grande preocupação com o destino dessas medidas:

“Esse movimento em torno da medida cautelar fiscal contribui para colocá-la no cume das preocupações doutrinárias, haja vista tornar-se instável sua permanência no sistema por fomentar dúvidas quanto a seus propósitos voltados para garantir, em benefício do fisco, a eficácia e a efetividade da execução.

O que entendemos como determinante a respeito é o fato incontestável de que a medida cautelar fiscal é um processo cautelar de rito especial em prol do interesse da Fazenda Pública. É um meio processual de conotação privilegiada, concebido pelo legislador para facilitar a cobrança de tributos, por atuação coercitiva do Poder Judiciário.

Deve-se meditar que o contribuinte, quando tem crédito a seu favor, em face da Fazenda Pública, não dispõe de nenhuma via especial que facilite o recebimento ou, excepcionalmente, de compensação tributária.

Em convencimento formado em face da pretensão contida na medida cautelar fiscal, entendemos que o processo cautelar regulado pelo Código de Processo Civil atende, suficientemente, os interesses do Fisco em resguardar os efeitos da execução fiscal.

A ação cautelar, em nosso sistema processual, funciona como terceiro gênero jurisdicional, com o objetivo específico de prevenir o resultado prático do processo.

Nas medidas cautelares não existe a finalidade do direito material atuar. Elas buscam, apenas, concretizar a eficácia prática da sentença. É uma tutela imediata que contribui para garantir o êxito do pronunciamento da justiça.

Os padrões das medidas cautelares estabelecidas pelo Código de Processo Civil são suficientes para atender aos interesses do Fisco na cobrança dos seus créditos, sendo desnecessária, portanto, a medida cautelar específica, com regramentos revestidos de privilégios que vão ao encontro de princípios da igualdade e de um relacionamento de confiança entre o poder tributante e o setor responsável pelas obrigações tributárias.”

⁹³ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 21, nov. 1997. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1320>, acesso em: 27 jan. 2010.

De fato caso não tivéssemos a legislação específica sobre as medidas cautelares ficaria a Fazenda Pública com mais liberdade para requerer a proteção de seus créditos, e neste ponto ousamos discordar, haja vista que a demonstração do *fumus boni juris* deixaria ainda maior flexibilidade para o deferimento de uma liminar a qualquer tempo, sem qualquer limitação em relação à constituição do crédito tributário. Sem embargo de todas as respeitáveis vozes críticas sobre as medidas cautelares entendemos que a lei de regência fixou critérios bastante rígidos e delimitou seu campo de atuação aos vários requisitos para sua concessão, um deles, amplamente debatido e que iremos trabalhar abaixo, é o momento de se iniciar uma cautelar fiscal. Não pode o fisco, diante de simples inadimplemento promover o arresto de bens e venda antecipada, para pagamento da dívida alegando simplesmente o bom direito e o perigo da demora, inexorável a qualquer processo seja de conhecimento, seja de execução, ao contrário, deverá efetuar o lançamento, constituir o crédito e somente após esta liquidação é que poderá notificar o devedor, que caso não venha a pagar a dívida no prazo legal será alvo de uma cautelar fiscal, nos termos do art. 2º, V, a da Lei nº 8.397/92, desde que sejam apresentadas as provas da constituição do crédito e do inadimplemento, conforme prevê o art. 3º da mesma Lei, prova documental. Sendo de suma importância lembrar o que dissemos no início de nosso trabalho sobre o papel do juiz no estado contemporâneo, que não é um mero expectador do debate das partes, mas ativo participante e que com certeza poderá buscar os elementos necessários ao seu convencimento, após a provocação inicial da parte requerente fazendária.

Sobre a utilidade e o tempo da cautelar fiscal pontuou Paulo Conrado que este instrumento deveria balizar a conduta do agente administrativo responsável pela cobrança tributária, servindo os requisitos da cautelar como critérios objetivos de definição do momento mais adequado para a deflagração da cobrança e não esperar até quase o final do prazo prescricional para o ajuizamento da execução, que certamente resultará em total inutilidade, em que pese estar-se no tempo do direito.⁹⁴

3.2. MEDIDA CAUTELAR FISCAL COMO GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Apresentamos no início deste trabalho a importância da tributação para o Estado e para a realização das atividades necessárias ao bem estar do cidadão, diante do Estado Social e dos

⁹⁴ CONRADO, Paulo César. *A medida cautelar fiscal e o tempo da cobrança tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006.

inúmeros direitos garantidos pela nova ordem constitucional no Brasil e no mundo, razão pela qual o crédito tributário é revestido de garantias e privilégios que vão além de qualquer outro crédito, exceto o alimentar e os impenhoráveis declarados pela lei, nos termos do art. 184 do CTN.

Neste contexto o Código Tributário Nacional estabelece em seu Capítulo VI do Título III no Livro II as regras sobre os privilégios do crédito tributário elencando significativo rol de garantias e privilégios, não obstante se possa criar novas garantias em outras leis.

Neste mesmo capítulo em seu art. 184 o CTN fixa que todos os bens ou rendas de qualquer origem ou natureza do sujeito passivo seu espólio ou sua massa falida respondem pelo crédito tributário, impedindo que os atos de vontade do devedor presentes em cláusulas de impenhorabilidade ou inalienabilidade possam ser opostos ao fisco, ressalvadas as hipóteses de previsão legal.

Na seqüência o art. 185 do CTN presume fraudulenta a alienação ou oneração de bens e rendas, ou seu começo por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito regularmente inscrito como dívida ativa, sendo importante mencionar a alteração legislativa operada pela Lei Complementar de nº 118, de 2005, ao substituir a expressão anterior “como dívida ativa em fase de execução” pela nova e simples expressão “como dívida ativa”, resolvendo-se definitivamente a dúvida sobre o momento em que se considera a fraude à execução fiscal. Após esta alteração não deve mais haver dúvida sobre a responsabilidade do devedor a partir da inscrição em dívida ativa, como bem ressaltou Aldemário Araújo de Castro, embora esta não seja a posição da jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça, como veremos a seguir.⁹⁵

Foi muito importante esta alteração legislativa, pois deixa claro ao devedor que seu patrimônio não está mais livre a partir da inscrição em dívida ativa, inclusive a alienação nestas condições pode ser considerada criminosa, nos termos do art. 179 do CP, restando verificar se antes da inscrição em dívida ativa também há restrições ao patrimônio do devedor que poderá dar ensejo à constrição pela via da medida cautelar.

⁹⁵ CASTRO, Aldemário Araújo. Breves considerações acerca das alterações efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118, de 2005. Disponível em <http://www.aldemario.adv.br/lc118.htm>, acesso em 15.12.2009.

Seguindo com as garantias o art. 187 do CTN livra o crédito tributário do concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento, permitindo o prosseguimento da ação judicial de execução, que não é afetada pela situações acima exemplificadas

Importante mencionar que recentemente foi introduzida uma modificação no CTN pela via da Lei Complementar nº 118, que alterou as garantias do crédito tributário, não permitindo a solidariedade em caso de sucessão decorrente de alienação em processo falimentar ou de recuperação, art. 113 com a nova redação, objetivando nova opção política para a situação do empresário devedor, prestigiando a função social da propriedade em detrimento dos créditos públicos.

Dentre as modificações o poder econômico se mostrou presente na alteração do art. 118, onde no caso de falência os créditos bancários com garantia real ganharam a precedência dos créditos públicos, vejamos a redação: “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”

Vale ressaltar ainda a obrigatoriedade de quitação de tributos em variadas situações para práticas de determinados atos, como previsto no art. 191, 191-A, 192 e 193 do CTN, extinção das obrigações do falido, a concessão de recuperação judicial, a prolação de sentença em partilha ou adjudicação ou ainda a celebração de contratos com o poder público.

Não se pode deixar de mencionar o disposto no art. 135 do CTN, que atribui a responsabilidade patrimonial dos mandatários, prepostos, diretores, gerentes, etc, que agirem com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos de pessoas jurídicas de direito privado, permitindo neste passo a desconsideração da personalidade jurídica.

Por fim a Lei Complementar nº 118 trouxe o art. 185-A onde o devedor tributário, devidamente citado e que não pagou ou apresentou bens à penhora no prazo legal, não sendo encontrados bens penhoráveis, poderá ter seus bens e direitos futuros indisponibilizados, que na análise de José Roberto Torres, durante o período compreendido entre 1992 e 2005, a cautelar fiscal era bastante eficaz, porém com o advento da lei complementar 118/2005, que alterou o Código Tributário Nacional, sua utilidade diminuiu um pouco. A inovação trazida pelo legislador esvaziou parcialmente a função da referida medida, exatamente quando

ajuizada durante a tramitação do processo de execução fiscal. A novidade do art. 185-A, concebido exatamente para as situações em que já tramita a ação do fisco, mitigou um pouco a utilidade da cautelar, porém arremata que a cautelar pode ser ajuizada a partir do lançamento, sem ressalvas, desde que o devedor tente frustrar o pagamento da dívida. Pode, também, ser proposta sem que tenha havido a constituição do crédito tributário, como disciplina o parágrafo único do art. 1º da lei, caso o devedor, notificado pela Fazenda para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, ponha ou tente pôr seus bens em nome de terceiros ou os aliene sem proceder à devida comunicação ao órgão competente, quando exigível em virtude de lei.⁹⁶

Entre os privilégios acima elencados, Aldemário Araujo de Castro, afirma que a medida cautelar fiscal é mais um instrumento de garantia na recuperação dos créditos tributários, haja vista que antes da fase de execução, o CTN não desenha qualquer proteção para a futura execução de créditos tributários ainda em discussão e com sua exigibilidade suspensa em razão de recursos na esfera administrativa, que poderá levar anos, sendo perfeitamente possível a evasão do patrimônio do devedor, que não estará sujeita à regra do art. 185 do CTN e somente poderá ser objeto de uma lenta e pouco efetiva ação de rito ordinário denominada de pauliana ou revocatória, para tornar sem efeito a alienação realizada em razão de fraude contra credores. Ainda segundo Aldemário esta possibilidade foi utilizada pouquíssimas vezes pela Fazenda Pública em razão das inúmeras dificuldades jurídicas e fáticas a serem enfrentadas, inclusive se submetendo ao prazo prescricional de quatro anos a partir do dia em que se realizou o negócio jurídico, art. 178, II do Código Civil, sendo que a Fazenda não goza de qualquer privilégio, que seria razoável em razão da natureza dos créditos públicos a serem resguardados.⁹⁷

Noutro giro afirma Lima Neto que é desnecessária a cautelar fiscal para impedir a fraude contra credores, tendo em vista que o Código Civil já traz um instrumento eficiente para garantir os interesses do Fisco que é a conhecida Ação Pauliana, tendo em vista que em sua visão o fisco está impedido de manejar a cautelar fiscal sem a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, após o transcurso de toda a discussão administrativa, mesmo que o contribuinte esteja tentando alienar seus bens.⁹⁸

⁹⁶ BATISTA, José Roberto Torres da Silva. *A medida cautelar fiscal e o artigo 185-A do CTN*. Disponível em <http://www.iuspedia.com.br/> 15 abril. 2008, acesso em 20.01.2010.

⁹⁷ CASTRO, Aldemário de Araújo. *Medida Cautelar Fiscal: utilidade e constitucionalidade*. *op. cit.*, p. 14.

⁹⁸ LIMA NETO, *op. cit.* p. 22

Em sentido contrário Aldemário leciona que esta é uma das razões para a necessidade de iniciativas preventivas no lapso temporal destacado entre a constituição do crédito tributário e antes da inscrição de dívida ativa, que certamente evitaria as dificuldades de uma ação para desconstituir situações já consolidadas, recomendando que a Fazenda tome a atitude preventiva.⁹⁹

3.3. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO FUMUS BONI JURIS PARA A CAUTELAR FISCAL

Sem medo de errar podemos dizer que o ponto mais sensível para a decretação da medida cautelar fiscal é sem dúvida, o momento em que a fazenda poderá fazer uso do instrumento para indisponibilizar os bens necessários a satisfação do crédito a ser executado.

Buscando apoio novamente em Eduardo Arruda Alvim, suas indagações mostram esta dificuldade¹⁰⁰:

“A restrição patrimonial, em nosso entendimento, somente pode ser efetuada, pelo menos em princípio, se o crédito estiver constituído em valor definitivo. Se, tratando-se de exigência tributária, ainda estiver pendente recurso administrativo, o lançamento ainda não está totalmente aperfeiçoado, o valor exigido ainda não é líquido, certo ou exigível, podendo ser totalmente afastado ou reduzido.

Do quanto já foi escrito em sede de doutrina podemos extrair outros elementos que corroboram o entendimento de que a medida cautelar fiscal deverá, em princípio, ser intentada após o lançamento estar definido, ou seja, findo o processo administrativo, pois só então se poderá falar em efetiva liquidez do crédito exigível pela via da execução fiscal. Volney Campos dos Santos, ao abordar a exigência de prova literal da constituição do crédito fiscal, acrescenta:

“...verifica-se que o legislador utilizou-se impropriamente da expressão constituição do crédito tributário, quando pretendeu referir-se realmente ao momento em que o crédito se torna exigível, ou seja, pretendeu referir-se ao momento do lançamento. Tanto é que, na redação original (a Lei 9532, de 10.12.97 - art. 65: alterou a redação do caput dos arts. 1º e 2º da Lei 8397/92) da Lei 8397/92, o art. 2º falava em ‘crédito tributário ou não tributário regularmente constituído em procedimento administrativo’.

(...)

Assim, o crédito somente se torna exigível após devidamente liquidado retirando-lhe o estado de dúvida ou incerteza que envolve o *an* e o *quantum debeatur*. (...)

Isso porque, inicialmente, para a instauração do procedimento cautelar fiscal se faz

⁹⁹ CASTRO, *op. cit.*, p. 15.

¹⁰⁰ ALVIM, Eduardo Arruda. *Medida Cautelar Fiscal*. Disponível em www.arrudaalvim.com.br, acesso em 20.01.2010.

mister conhecer-se a dimensão do crédito a ser cobrado, pois, nos termos do art. 4º da lei, a indisponibilidade pretendida com a medida encontra seu limite no quantum suficiente para a satisfação da dívida. Destarte, o auto de infração, que não encerra em si uma quantia líquida, jamais daria ensejo à concessão da medida.”

Porém deixa em aberto a possibilidade de sua utilização antes mesmo da constituição definitiva do crédito tributário ao afirmar que “não se descarta, todavia, até por força da presunção de legitimidade que reveste os atos administrativos em geral, o uso da medida cautelar fiscal, antes de findo o processo administrativo, mas deverá haver muito mais cautela por parte do juiz, em tais casos, pois que se trata de uma medida excepcional”.¹⁰¹ Ressaltando neste ponto que se exigirá do juiz uma avaliação singular da situação que permita utilizar as regras gerais do processo cautelar previsto no Código de Processo Civil.”

Recentemente o professor Paulo Henrique de Figueiredo da Universidade Federal de Pernambuco fez afirmação mais ampla, admitindo a utilização da medida Cautelar Fiscal mesmo durante o processo administrativo, posto que desta forma pela via da Cautelar Fiscal consegue-se resguardar o patrimônio do devedor para eventual utilização, mediante constrição antecipada à penhora do processo de execução fiscal, que somente virá a ocorrer após a citação. Ressalta Paulo Henrique que a Cautelar Fiscal é especialmente útil como medida paralela a um longo processo de discussão administrativa dos créditos apurados pelo Fisco e quando for identificada a probabilidade de alienação patrimonial.¹⁰² Porém não apresentou fundamentos legais que desse suporte à sua afirmação, especificamente sobre o momento em que se considera constituído o crédito ou se se referia apenas à hipótese do parágrafo único do art. 1º da Lei da Medida Cautelar Fiscal.

A Lei que criou a Medida Cautelar Fiscal em seu art. 3º faz referência à prova literal da constituição do crédito¹⁰³ como requisito para sua concessão, isto foi o bastante para acender calorosa discussão sobre o alcance deste dispositivo, principalmente pelo fato de que no direito tributário não há uma convergência de opiniões sobre o momento em que se encontra constituído o crédito tributário¹⁰⁴.

¹⁰¹ *Idem.*

¹⁰² FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *Medida Cautelar Fiscal: Breves considerações*. 2009. Disponível em www.webartigos.com, acesso em 20.01.2010.

¹⁰³ Este dispositivo deve ser analisado em conjunto com o art. 1º, que tem a seguinte redação - 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)

¹⁰⁴ A questão certamente se torna ainda mais complexa após a redação do parágrafo único do art. 2º onde está dito que 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).

Para alguns este momento se dá com a decisão definitiva sobre o crédito fiscal na esfera administrativa, após o transcurso de todo o processo administrativo¹⁰⁵. Para outros, a partir do fato gerador o crédito tributário já está constituído, não definitivamente, mas já nasce para o ente fazendário o direito de efetivar o lançamento em uma das modalidades permitidas e assim está preenchido o principal requisito para a utilização da medida cautelar fiscal, *o fumus boni juris*, evidentemente que aliado aos demais requisitos autorizativos.

Este talvez seja o ponto fundamental para sua utilidade, que não pode ser olhado somente sob o prisma do direito material tributário, mas principalmente sob o enfoque da teoria geral do processo cautelar, de onde não se pode distanciar, pois dele retira sua essência. Valendo lembrar que um processo administrativo fiscal pode demorar anos até sua solução definitiva.

Novamente em contundente afirmação o Professor Lima Neto assevera que a Cautelar Fiscal somente poderá ser utilizada como procedimento preparatório quando o crédito tributário estiver definitivamente constituído¹⁰⁶, ou seja, quando estiver notificado o contribuinte do respectivo lançamento, tendo em vista que no art. 3º, I da Lei nº 8.397 exige-se a prova literal da constituição do crédito tributário e o art. 2º, III refere-se a ato tendente a frustrar a execução judicial da Dívida Ativa¹⁰⁷, reforçando o entendimento de que é necessária a constituição definitiva do crédito tributário, em harmonia com a Lei de Execução Fiscal que exige, para a cobrança, a constituição definitiva e a inscrição em dívida ativa. Neste sentido a Lei foi além do CPC, no caso das medidas cautelares gerais, em que se exige apenas o *fumus boni juris*, afirma o nobre professor, ao que parece o legislador da Medida Cautelar foi mais rigoroso.¹⁰⁸

Com a lavratura do Termo de Inscrição, estará a Fazenda apta a extrair a Certidão de Dívida Ativa, constituindo o título executivo extrajudicial que fulcrará a execução fiscal e por tal razão entende Lima Neto que é impossível ao Fisco atender ao requisito do *fumus boni juris* sem a prova literal de constituição do crédito fiscal, senão com a apresentação da CDA, concluindo pela ineficiência da Cautelar Fiscal, pois sua celeridade é apenas aparentemente superior ao procedimento da Execução Fiscal, posto que se já há uma CDA seria mais

¹⁰⁵ Está foi a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC nº 81.611, onde se discutiu o momento em que se poderia iniciar uma ação penal para punir o crime de sonegação fiscal. O crédito somente se considera constituído após o transcurso do processo administrativo por todas as instâncias recursais no âmbito fazendário.

¹⁰⁶ Vale dizer que seus comentários sobre a Lei 8.397/92 são anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei 9.532/97, que acrescentou o parágrafo único ao art. 1º da referida Lei de regência e modificou diversos artigos.

¹⁰⁷ Esta expressão foi retirada do referido inciso III.

¹⁰⁸ LIMA NETO, op. cit, p. 18 e 19

razoável a propositura da execução fiscal, refutando também os casos em que o contribuinte declara a soma que deve recolher aos cofres públicos.¹⁰⁹

Em sua crítica mais contundente, ao analisar especificamente o art. 3º, afirma:¹¹⁰

“Entendemos que este inciso constrange a Fazenda Pública a provar a constituição definitiva do crédito, ou seja, a **“prova literal da constituição do crédito fiscal”** mencionada no dispositivo só pode ser obtida por escrito e através da demonstração de que, notificado o contribuinte de que foi feito o lançamento, tenha se expirado o prazo recursal e o do pagamento do débito. Deve esta norma ser interpretada de maneira sistêmica, de forma a combinar-se com o inciso IV do artigo antecedente.

Ademais sob pena de infringência da Constituição Federal (especificamente do art. 5º, inciso LIV), a expressão do dispositivo deve ser entendida como prova não só literal, mas da constituição **DEFINITIVA** do crédito na esfera administrativa (como sabemos, não existe crédito **PROVISÓRIO**). Tal ocorre porque, nos termos do artigo 42 do Decreto nº 70.235/72, após a intimação da decisão do Delegado da Receita Federal ou, conforme a instância, da do (sic) Conselho de Contribuintes ou do Ministro da Economia, se forem, é claro, contrárias à pretensão do contribuinte, é que se torna exigível o crédito tributário, com a manutenção do **LANÇAMENTO**.

Assim, somente se não houver modificação no lançamento por parte dos órgãos recursais e tendo se dado seu “trânsito em julgado” é que pode o Fisco pleitear a Medida Cautelar Fiscal.” (grifos no original)

Corroborando seu entendimento o Professor Lima Neto cita as lições dos Professores Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins, que também transcrevemos a seguir¹¹¹:

“por outro lado, sua constitucionalidade pode ser contestada, porque: admitindo, como a privação de bens do contribuinte sem que contra o mesmo exista lançamento definitivo de tributo, vale dizer, sem que o crédito tributário esteja regularmente constituído, pode ser considerado conflitante com o art. 5º, LIV, da vigente Constituição, segundo o qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal”

“O inciso LIV do art. 5º da Lei Suprema é claro ao impedir que alguém seja privado de seus bens sem o devido processo legal. Tornar um bem indisponível é privar o seu possuidor dele dispor livremente, o que vale dizer, é não permitir que possa ter todos os recursos necessários para sua ampla defesa em qualquer processo administrativo.

E o inciso LV garante a plena defesa, seja no processo administrativo, seja no processo judicial.

Ora se, de um lado, o Fisco retira a disponibilidade dos bens antes do encerramento do processo administrativo de outro lado, retira o direito à ampla defesa neste processo, ao tornar indisponíveis bens que, talvez viessem a gerar recursos para a defesa do contribuinte.

Desta forma, o processo cautelar fiscal fere, frontalmente, o artigo 5º, inciso LIV, ao privar o contribuinte da disponibilidade de seus bens antes do fim do processo

¹⁰⁹ Idem, p. 21 e 22

¹¹⁰ Ibidem, p. 27 e 28

¹¹¹ Ibidem, p. 29 e 30.

administrativo, e o inciso LV ao eliminar a possibilidade de sua utilização para o custeio da defesa do contribuinte.”

Embora tenha realizado acirrada crítica o Professor Lima Neto abranda seu entendimento e afirma, como o fez Eduardo Arruda Alvim, acima mencionado, que caso o magistrado entenda por dispensar a CDA, deve ao menos certificar-se de que houve um lançamento regular, com o cumprimento de todas as fases administrativas deste ato¹¹².

Neste mesmo giro Luiz Fernando da Silveira Gomes colhe da leitura do art. 11 da Lei da Medida Cautelar que parece ter o legislador permitido a propositura da cautelar antes da constituição definitiva do crédito, porém entende ser inconstitucional, mas sem explicar os motivos da referida pecha¹¹³:

“Diferentemente do disposto no Código de Processo Civil, que fixa no art. 806, o prazo de trinta dias para a propositura da ação principal, sob pena de a ação cautelar perder sua eficácia, o art. 11 da lei ora comentada fixa tal prazo em sessenta dias, mas comete grave equívoco ao dizer que o termo inicial é o da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa¹¹⁴. Parece que o legislador quis que a propositura da cautelar fosse possível antes da constituição definitiva do crédito tributário demonstrável pela apresentação da Certidão da Dívida Ativa, o que parece mesmo inconstitucional. Mais um assunto para as procuradorias meditarem, a fim de evitar a propositura de tais medidas de forma açodada sujeitas a serem barradas pelo Poder Judiciário. Certamente, os equívocos encontrados na lei em questão podem estar dificultando sua utilização pela Fazenda Pública, estando, pois a merecer a correção dos aspectos indicados, pelo legislador.”

O professor LIMA NETO, coerente com seu posicionamento, que é neste mesmo sentido, também afirma a inconstitucionalidade do dispositivo previsto no art. 11, no que toca a propositura da ação cautelar antes da constituição definitiva do crédito pendente na esfera administrativa. Valendo ressaltar a seguinte passagem¹¹⁵: “O que pode ter desejado dizer o legislador é que, constituído o crédito na data “X”, pode ser proposta logo a cautelar e, até 60 dias após esta data, deve ser processada a Execução Fiscal, sob pena de cessar a eficácia daquela.”

Não foi outro o entendimento da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça ao consagrar o prazo de sessenta dias a partir da decisão final na esfera administrativa:

¹¹² Ibidem. p. 31.

¹¹³ GOMES, Luiz Fernando da Silveira. *A ação Cautelar Fiscal e a Defesa da Empresa ou do Empresário*. Revista da Faculdade de Direito Milton Campos – Coordenação de Lúcia Massara e Carlos Alberto Rohrmann. v. 14. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

¹¹⁴ 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.

¹¹⁵ LIMA NETO, *op. cit.*, p. 51.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.026.474 - RS (2008/0019648-0)**RELATOR : MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

EMENTA

MEDIDA CAUTELAR FISCAL. DECRETACÃO 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: Prossequindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Luiz Fux, a Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux (voto-vista), Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º, primeira parte).
Brasília (DF), 02 de outubro de 2008 (Data do Julgamento)

Importante ressaltar neste julgamento que esta decisão alterou o acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, que não só permitiu que o juiz *a quo* deferisse a cautelar antes da constituição definitiva do crédito tributário como também a fixação por parte do juiz de um prazo de seis meses para o encerramento do procedimento administrativo fiscal, no seguinte sentido:

"MEDIDA CAUTELAR FISCAL. PROCEDIMENTO PREPARATÓRIO (ART. 2º, V, B, LEI Nº 8.397/92. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REDUÇÃO OPERADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. PRAZO DE DURAÇÃO DO DECRETO DE INDISPONIBILIDADE. CARÁTER INSTRUMENTAL DA MEDIDA.

1. Controvérsia restrita à exceção da lei que permite a medida cautelar fiscal independentemente da prévia constituição do crédito tributário (parágrafo único da Lei nº 8.397/92) e, por conseguinte, não há falar em obrigatoriedade de apresentação pela apelada do valor devido.

2. Tendo havido redução do valor do débito no processo administrativo em curso, a decretação da indisponibilidade dos bens deve guardar mínima proporcionalidade ao valor devido, ainda que não se tenha como precisá-lo quantitativamente como resultado da diminuição operada. Aplicação do princípio da razoabilidade.

3. No que concerne ao tempo de duração do decreto de indisponibilidade dos bens decretados, a despeito do disposto no art. 11 da lei nº 8.397, de 06-01-92, não se

pode deixar ao alvedrio da Administração a duração do decreto de indisponibilidade. Isso porque, sendo a finalidade da tutela cautelar precipuamente instrumental, dirigida à eficácia do provimento principal, não se verifica instrumentalidade a uma futura execução fiscal cujo ajuizamento poderá se prolongar no tempo. **Estabelecimento do prazo de 6 meses para a conclusão do processo administrativo e ajuizamento da correspondente execução fiscal, situação em que restará mantida a eficácia da medida constritiva (art. 13 da Lei nº 8.397/92).**

4. Parcial provimento ao apelo" (fls. 548). (grifei)

Verifica-se no acórdão acima que o juiz fixou um prazo de seis meses para o encerramento do processo fiscal. A fixação do prazo foi alvo de reflexão específica por parte do voto vista do grande processualista Ministro Luiz Fux, que acompanhou o voto do relator, mas destacou:

“Com efeito, o prazo para a propositura da ação fiscal não se confunde com o lapso temporal para a conclusão do procedimento administrativo constitutivo do débito tributário.

É que o ordenamento que rege o procedimento administrativo fiscal dispõe sobre a sua duração, sendo certo que não é lícito ao juiz atuar com discricionariedade no campo da legalidade, **estipulando prazo não previsto em lei.**

Deveras, o artigo 11 da Lei 8.397, de 6 de janeiro de 1992, dispõe: "*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*".

Outrossim, concluindo o aresto *a quo* acerca da extensão da indisponibilidade, não é lícito ao Tribunal sindicá-la á luz da Súmula n.º 7 do Egrégio STJ.

Com essas considerações, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso especial, acompanhando o E. Relator.

É como voto.” (grifei)

Ainda sobre o momento de utilização da cautelar fiscal decidiu o Superior Tribunal de Justiça, pela pena do ilustre Ministro José Delgado, que não é admissível a medida cautelar fiscal em face de contribuinte que ainda está discutindo o crédito na esfera administrativo, cuja emente segue abaixo:

RESP 279209 / RS ; RECURSO ESPECIAL 2000/0097085-9

Relator **Min. JOSÉ DELGADO (1105)**

Ementa

TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

1. Improcede a medida **cautelar fiscal** contra contribuinte que está, ainda, discutindo, na instância administrativa, pela via recursal, o valor tributário que lhe está sendo exigido.
2. Caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN).

3. Não interposição da execução fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias.

4. Débito liquidado.

5. Recurso provido.

Data da Decisão: **20/02/2001**

Orgão Julgador: Primeira Turma

Decisão:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Votaram de acordo com o Relator os Srs. Ministros Francisco Falcão, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira. Licenciado o Sr. Ministro Garcia Vieira.

Na obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Gandra Martins e André Elali, já tantas vezes citada ao longo deste trabalho, vários foram os autores que se posicionaram em seus artigos sobre a possibilidade da cautelar fiscal ser iniciada antes ou depois da constituição definitiva do crédito tributário, porém o único trabalho que enfrentou a questão diretamente sob o enfoque do direito material tributário, acerca do significado da constituição do crédito tributário foi Renata de Cássia de Santana.¹¹⁶

Ao analisar o momento da constituição do crédito tributário afirma que seu surgimento se dá com o fato gerador (ou imponible), sendo o lançamento tão somente um ato formal da Administração Pública com vistas à declaração de certeza e liquidez do crédito, o fazendo com fundamento no art. 144 do CTN, que determina a retroatividade do lançamento à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, buscando apoio em Carraza, Soares de Melo e Paulo de Barros Carvalho.

Porém a questão não se apresenta tão simples como parece, infelizmente¹¹⁷. Começando pela leitura do art. 174 do CTN - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva - os tributaristas buscam explicar o

¹¹⁶ SANTANA, Renata de Cássia. A constituição do crédito tributário e a prova de sua literalidade na medida cautelar fiscal. Medida Cautelar Fiscal: utilidade e constitucionalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006. pg. 153 a 158.

¹¹⁷ Na mesma obra Guilherme Cezaroti afirma que entende por crédito tributário definitivamente constituído aquele que foi declarado pelo contribuinte ou lançado pelo agente tributário, desde que o procedimento tenha chegado ao seu fim após todos os recursos, citando vários precedentes judiciais neste sentido: STJ, 1a. Turma RESP no. 279.209/RS, etc. CEZAROTI, Cezar. A medida cautelar fiscal e a nova lei de falências. Idem. p. 49.

significado da expressão “constituição definitiva”, que para outros tantos é o lançamento que constitui o crédito tributário.

Interessante raciocínio desenvolve o professor Kyioshi Harada, segundo o qual “a atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então se opera a constituição definitiva do crédito tributário”¹¹⁸.

Para o ilustre professor a questão não se reveste de grande complexidade e pode ser facilmente entendida. O procedimento administrativo, referido no art. 142 do CTN, finda-se com a notificação do lançamento ao sujeito passivo (art. 145 do CTN). Notificado, o sujeito passivo pode-se efetuar o pagamento exigido extinguindo o crédito tributário (art. 156, I do CTN). Extinguindo-se o crédito tributário é porque já estava definitivamente constituído. Considera que não é a extinção pelo pagamento que confere definitividade àquele crédito tributário. Ademais, não se pode cogitar de extinção de crédito tributário provisório, mesmo porque não é dado ao fisco efetuar uma cobrança provisória a ensejar, no futuro, uma cobrança definitiva.

O sujeito passivo notificado do ato do lançamento tem a alternativa de opor resistência à pretensão fazendária, apresentando impugnação. Com a impugnação surge o processo administrativo tributário como meio de solução da lide, tal qual, o processo judicial¹¹⁹.

É exatamente porque o crédito tributário está definitivamente constituído pelo lançamento que a legislação tributária, em obediência ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, faculta ao sujeito passivo a sua impugnação. Não há crédito tributário provisório a ensejar defesa administrativa, da mesma forma que não há denúncia criminal provisória a deflagrar o direito ao contraditório e ampla defesa.

Não é a decisão administrativa irrecorrível que constitui definitivamente o crédito tributário. Ela limita-se a confirmar o crédito tributário mantendo-se o auto de infração lavrado, ou a extinguir no todo ou em parte o crédito tributário definitivamente constituído pelo lançamento (art. 156, IX do CTN). Nesta linha de idéias, a decisão administrativa pode desconstituir o

¹¹⁸ HARADA, Kyioshi. Direito financeiro e tributário, 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 487.

¹¹⁹ Idem.

crédito tributário.

O mesmo acontece se o contribuinte notificado do lançamento, ou após encerramento da fase administrativa, ingressar em juízo para anular o crédito tributário. A sentença judicial definitiva, ou manterá aquele crédito tributário, ou o extinguirá no todo ou em parte. Nem por isso cabe sustentar que o crédito tributário é definitivamente constituído com a final manifestação do Poder Judiciário.

Resumindo e concluindo, o procedimento administrativo do lançamento, que é **unilateral**, termina com a notificação do lançamento ao sujeito passivo. O processo administrativo tributário, que se desenvolve sob a égide dos princípios do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa, encerra-se com a decisão **irreformável na esfera administrativa**.¹²⁰

Não obstante as ponderações acima pode-se vislumbrar que a doutrina diverge sobre o momento em que deve ser considerado constituído o crédito tributário. Para aqueles que consideram a constituição do crédito com o nascimento da obrigação tributária, a medida cautelar fiscal pode ser iniciada antes mesmo do lançamento, porém a redação do parágrafo único do art. 1º ficaria sem sentido, como adverte Renata Cassia de Santana¹²¹, “ora, independentemente do crédito tributário se constituir com o lançamento ou não (considerando a tese de quem defende que o lançamento apenas declara o crédito), o fato é que não há crédito tributário sem sua prévia constituição. Afinal, como exigir algo que sequer existe?”. Concluindo que neste caso o texto legal não faz sentido.

Evidentemente que não fará sentido se o intérprete adotar a posição acima sobre a constituição do crédito, mas adotando a tese de que a constituição definitiva se verifica a partir do lançamento, o texto legal faz sentido, posto que haverá a possibilidade de deferimento de liminar para constrição de bens após o lançamento e antes de encerramento do processo administrativo em caso de recursos e suspensão da exigibilidade do crédito.

¹²⁰ HARADA, kyoshi. *Crédito tributário. Constituição definitiva pelo lançamento*. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/41081>. Acesso em 20.01.2010.

¹²¹ SANTANA, Renata de Cassia. op cit., p. 156.

Neste sentido estamos admitindo a tese de que o crédito tributário somente se constitui definitivamente após o encerramento do processo administrativo, ao que parece foi a opção do legislador.

Para Hugo de Brito Machado Segundo o Superior Tribunal de Justiça tem admitido a propositura da cautelar fiscal antes da conclusão do processo administrativo, afirmando ser a cautelar fiscal um instrumento adequado para se evitar que o contribuinte utilize-se de recursos administrativos protelatórios para, antes da conclusão do processo administrativo, alienar seu patrimônio sem incorrer na vedação contida no art. 185 do CTN, o que levaria ao esvaziamento da execução fiscal e inviabilização da satisfação do crédito tributário.¹²²

Vale lembrar que no caso de início de ação penal por crime de sonegação fiscal o Supremo Tribunal Federal do Brasil decidiu e pacificou seu entendimento neste sentido, ao dizer que a constituição do crédito tributário somente ocorre definitivamente após o transcurso de todo o procedimento administrativo, que foi considerado como condição de procedibilidade da ação penal ou justa causa, conforme se vê desta recente decisão:

HC 91725 / SP - SÃO PAULO

HABEAS CORPUS

Relator(a): Min. EROS GRAU

Julgamento: 10/11/2009 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação

DJe-223 DIVULG 26-11-2009 PUBLIC 27-11-2009

EMENT VOL-02384-02 PP-00330

Parte(s)

PACTE.(S) : CELINA WAISER

PACTE.(S) : MARTA VILMA CASSINI MALTTUS OU MARTA VILMA CASINI MATTUS

IMPTE.(S) : ALFREDO ZERATI

COATOR(A/S)(ES) : RELATORA DO HABEAS CORPUS Nº 50381 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ementa

EMENTA: HABEAS CORPUS. CRIME TRIBUTÁRIO. PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. A sonegação fiscal, sendo crime material, somente se consuma com a constituição definitiva do crédito tributário. Demonstrada, no caso, a existência de processo administrativo tributário pendente de decisão definitiva, não há justa a causa à ação penal. Ordem concedida.

Decisão

¹²²

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 4ª. ed., São Paulo: Atlas, 2009, p. 313.

A Turma, por votação unânime, deferiu o pedido de habeas corpus, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. 2ª Turma, 10.11.2009.

Precedentes relacionados: ADI 1571, HC 81611, HC 84423, HC 85207, HC 85949.

A decisão acima embora prolatada para o direito penal, está intimamente ligada ao tema que ora tratamos, posicionando o pensamento dos Senhores Ministros do Supremo Tribunal sobre a definitividade da constituição do crédito tributário. Assevere-se que o acórdão proferido no julgamento do HC 81.611, que serviu de paradigma para os demais foi julgado pelo plenário.¹²³

3.3.1. Lançamento fiscal e suas modalidades.

Adotando-se o entendimento dentro dos acima expostos, de que a constituição do crédito tributário alcança seu término com a preclusão dos recursos na esfera da administração, tudo que acontecer antes deste momento terá o caráter de provisoriedade, impedindo a execução fiscal, sendo o lançamento o ato ou procedimento que constitui o crédito tributário, quantificando-o e delimitando-o, ainda que não tenha atingido o grau de definitividade, é ele o divisor de águas para o início da ação cautelar fiscal e sua utilização, em razão do disposto no parágrafo único do art. 1º e 2º da Lei nº 8397/92. Ocorre que em nosso Direito Tributário há várias modalidades de lançamento que certamente vão influenciar no momento de utilização da cautelar fiscal.

Segundo o CTN, em seu art. 142, são três as modalidades de lançamento: por declaração, por homologação e de ofício. No lançamento por declaração o contribuinte presta as informações necessárias ao fisco para efetivar o lançamento e no segundo caso é o próprio contribuinte que

¹²³ Esta foi a ementa do acórdão: Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

calcula e efetua o pagamento. Restando o lançamento de ofício para os casos em que houve omissão ou incorreção do lançamento por parte do contribuinte, ocasião em que a fazenda toma a iniciativa de lançar, notificar e cobrar do devedor o crédito tributário.

De outro lado, haverá lançamento por homologação quando o sujeito passivo, diante da ocorrência do fato gerador, calcula o quantum devido e o recolhe aos cofres públicos, procedimento sujeito à homologação ulterior do Poder Público, seja expressa, seja tácita.

Neste caso, é imperioso observar que o lançamento, na forma do art. 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Donde ser inafastável a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito de a conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Verificamos que somente no caso do lançamento por homologação não necessariamente haverá uma notificação do lançamento ao contribuinte, sendo certo que neste caso já houve o pagamento e que eventual incorreção não será corrigida mediante lançamento de ofício. O que nos leva a crer que não haverá medida cautelar, nos casos de lançamento por homologação, haja vista que o crédito já foi pago e está extinto.

Questão interessante a ser analisada é o caso de apropriação indevida de contribuições previdenciárias ou outros tributos em que haja a responsabilidade do empresário ou empregador na retenção de tributos pagos por terceiros, o empregado ou o consumidor. Nesta situação ocorrerá a possibilidade de imediata utilização da medida cautelar, observados os demais requisitos dos arts. 2º e 3º, haja vista que se trata de débito declarado e não pago, podendo ensejar a inscrição em dívida ativa e execução fiscal.

Nos demais casos sempre haverá a notificação do sujeito passivo para que proceda ao recolhimento e não o fazendo no prazo legal surge para a fazenda o direito de utilizar a medida cautelar fiscal, e sendo após o decurso do prazo para pagamento, havendo interposição de recurso ou qualquer outra modalidade de pagamento, que posterga a constituição definitiva do crédito tributário, somente será admissível nas hipóteses do parágrafo único, do art. 1º da Lei nº 8.397/92, ou seja, se o contribuinte é notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros ou aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao

órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei, estará sujeito a uma medida cautelar fiscal.

Fora destas hipóteses não será admitida a cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário.

3.4. QUESTIONAMENTOS CONSTITUCIONAIS SOBRE A MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Neste tópico vamos analisar os questionamentos sobre a constitucionalidade da lei que criou a medida cautelar fiscal, que como pudemos expor acima giram em torno da violação ao devido processo legal, pela possibilidade de utilização da cautelar fiscal durante o curso do procedimento administrativo.

Em seus comentários aos artigos da Lei nº 8.397/92 o Professor Francisco Lima Neto afirma ser inconstitucional qualquer possibilidade de utilização da medida cautelar fiscal antes de totalmente formalizado o crédito, ou seja, após todos os recursos administrativos. Em sua crítica ao analisar especificamente o art. 3º afirma¹²⁴ que é necessário a demonstração de prova literal da constituição do crédito fiscal para ser preservar o devido processo legal:

“Ademais sob pena de infringência da Constituição Federal (especificamente do art. 5º, inciso LIV), a expressão do dispositivo deve ser entendida como prova não só literal, mas da constituição **DEFINITIVA** do crédito na esfera administrativa (como sabemos, não existe crédito **PROVISÓRIO**). Tal ocorre porque, nos termos do artigo 42 do Decreto nº 70.235/72, após a intimação da decisão do Delegado da Receita Federal ou, conforme a instância, da do (sic) Conselho de Contribuintes ou do Ministro da Economia, se forem, é claro, contrárias à pretensão do contribuinte, é que se torna exigível o crédito tributário, com a manutenção do **LANÇAMENTO**.

Assim, somente se não houver modificação no lançamento por parte dos órgãos recursais e tendo se dado seu “trânsito em julgado” é que pode o Fisco pleitear a Medida Cautelar Fiscal.” (grifos no original)

Neste mesmo sentido são as lições dos Professores Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins, que também transcrevemos a seguir¹²⁵:

“por outro lado, sua constitucionalidade pode ser contestada, porque:

a) admitindo, como a privação de bens do contribuinte sem que contra o mesmo exista lançamento definitivo de tributo, vale dizer, sem que o crédito tributário esteja regularmente constituído, pode ser considerado conflitante com o art. 5º, LIV, da vigente Constituição, segundo o qual ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal”

¹²⁴ Idem, p. 27 e 28

¹²⁵ Ibidem, p. 29 e 30.

“O inciso LIV do art. 5º da Lei Suprema é claro ao impedir que alguém seja privado de seus bens sem o devido processo legal. Tornar um bem indisponível é privar o seu possuidor dele dispor livremente, o que vale dizer, é não permitir que possa ter todos os recursos necessários para sua ampla defesa em qualquer processo administrativo.

E o inciso LV garante a plena defesa, seja no processo administrativo, seja no processo judicial.

Ora se, de um lado, o Fisco retira a disponibilidade dos bens antes do encerramento do processo administrativo de outro lado, retira o direito à ampla defesa neste processo, ao tornar indisponíveis bens que, talvez viessem a gerar recursos para a defesa do contribuinte.

Desta forma, o processo cautelar fiscal fere, frontalmente, o artigo 5º, inciso LIV, ao privar o contribuinte da disponibilidade de seus bens antes do fim do processo administrativo, e o inciso LV ao eliminar a possibilidade de sua utilização para o custeio da defesa do contribuinte.”

O professor Ives Gandra voltou a reafirmar suas críticas à medida cautelar fiscal, em recente obra sobre o tema, rotulando-a como um instrumento de redução do direito de defesa, sendo um golpe duro à ampla defesa. Referindo-se a tais medidas como “um inferno tributário e afastando o fundamental “princípio da não-surpresa”, de rigor, evidencia que estamos entrando na típica “ditadura fiscal socialista” própria dos governos que não acreditam na sociedade, a não ser como fonte escrava de produção de recursos para os detentores do poder.”¹²⁶

Por outro lado Aldemario Araújo de Castro ao analisar a constitucionalidade da Lei afirma em sentido contrário:

“Primeiro, a lei da cautelar fiscal não ofende o princípio constitucional do devido processo legal. Com efeito, proíbe o Texto Maior que alguém seja privado de seus bens e, com a cautelar fiscal, não ocorre a privação dos bens de quem quer que seja. Continuam tais bens com a mesma propriedade anterior, a posse permanece inalterada e possibilidade de se auferir os frutos de sua exploração é plena.

Dar o elastério pretendido por alguns a garantia constitucional do devido processo legal significa, por via transversa, anular outra garantia constitucional: a tutela das ameaças de lesão à direito (art. 5º, inciso XXXV da CF). Na linha de raciocínio sustentada contra a cautelar fiscal seria irremediavelmente declarada a “pena de morte” de todas as medidas assecuratórias de direitos, ou seja, das cautelares. É evidente que se fosse preciso um prolongado e penoso procedimento anterior a efetivação das cautelares estas perderiam seu sentido. Ocorreria exatamente o vaticínio do art. 798 do CPC (“... o juiz determinará 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.”).”

¹²⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Penhora on-line*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. pg. 61-63

De fato se negarmos ao Poder Judiciário o exercício do poder de cautela, estaremos ferindo de morte outro princípio que reclama a celeridade da tutela jurisdicional em situação de risco, o princípio da instrumentalidade e da duração razoável do processo. O que se deve evitar é o prolongamento da situação de indisponibilidade.

Esta situação jurídica de indisponibilidade deve ser provisória até que seja adotada a medida constritiva de penhora, no processo de execução, cessando os efeitos da medida cautelar fiscal.

Sobre a indisponibilidade pode-se dizer que, em geral, a indisponibilidade de bens e direitos consiste na proibição do proprietário de bem ou direito aliená-lo (transferir para outra pessoa) ou onerá-lo (dar em garantia, como nas hipóteses de hipoteca ou penhor). Subsiste, no entanto, para o proprietário, a utilização ou posse do bem ou direito e a percepção dos frutos dele advindos. Normalmente, a indisponibilidade de bens e direitos funciona como medida cautelar voltada para a eficácia de atos futuros de constrição patrimonial”.¹²⁷

A lei da cautelar fiscal permite ao contribuinte o amplo exercício do direito de defesa e seu patrimônio sofre restrições em razão de determinação judicial, garantindo-se ao réu todos os recursos inerentes ao processo judicial. Novamente com apoio em Aldemário “poderá o contribuinte, na contestação e dilação probatória da cautelar fiscal, demonstrar a desnecessidade do expediente. Poderá demonstrar a ausência de qualquer dos requisitos específicos para o deferimento da medida.” Arremata informando que já houve pronunciamento dos tribunais superiores sobre a medida cautelar fiscal sem que se tenha considerada qualquer pecha de inconstitucionalidade, citando o julgamento do Recurso Extraordinário nº 210.729-AL, em que o relator Ministro Nery da Silveira não encontrou máculas na cautelar fiscal.¹²⁸

Na mesma obra acima citada colhe-se o posicionamento de Andre Elali e Evando Zaranza ao afirmarem que o provimento cautelar é uma garantia constitucional, uma garantia que não pode ser imposta sobre outras, mas com estas ponderadas e que “há de existir, portanto, a

¹²⁷ CASTRO, Aldemario Araujo. *A Indisponibilidade de Bens e Direitos prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional*. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). *Reflexos Tributários da Nova Lei de Falência (Comentários à LC 118/2005)*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 13-14.

¹²⁸ CASTRO, Aldemario Araujo. *Medida Cautelar Fiscal: utilidade e constitucionalidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006. pg. 20

correta ponderação das situações que ensejarem o deferimento de medida cautelar tão grave como a indisponibilidade de bens e direitos.”¹²⁹

Na lição de Marco Bruno Miranda Clementino a invocação freqüente de violação ao *substantive due process* para configurar a inconstitucionalidade da medida cautelar fiscal, que adota medidas de restrição ao patrimônio e à propriedade do devedor e de que já há uma legislação para o processo de execução fiscal em que se pode realizar a penhora, não se justifica¹³⁰:

“Outrossim, é importante enfatizar que a Constituição Federal de 1988, no art. 5º, XXII e XXIII, tutela o exercício lícito do direito de propriedade, mesmo assim condicionado ao cumprimento econômico e à satisfação de bem comum. Tanto é assim que se texto prevê não apenas hipóteses de desapropriação (arts. 182, §4º, III, e 184), mas mantém de confisco pelo exercício do direito de propriedade fora da estrutura tutelar constitucionalmente estabelecida (art. 243 d aCF).”

Adverte o autor sobre a forma de interpretação do texto constitucional, que “deve prestigiar a interpretação substantiva e concreta dos conceitos jurídicos, abandonando os padrões hermenêuticos formalistas, com viés individualista, que se firmaram na prática jurídica no Brasil por influência da filosofia normativista, que se consolidou na tradição romano-germânica da qual se originou o sistema brasileiro.”¹³¹

Arremata a questão ao afirmar que: “se o crédito é um consectário do direito de propriedade, ao proteger o patrimônio do devedor sem uma visão mais ampla, apenas sob critérios individualistas, é evidente que o direito de propriedade do credor, resultante do crédito, foi desprestigiado nessa relação, representando uma absurda inversão de valores em vista dos paradigmas do sistema econômico capitalista.”¹³²

3.5. OBRIGATORIEDADE DE INICIAR A MEDIDA CAUTELAR FISCAL.

Neste tópico vamos tratar da obrigatoriedade do ajuizamento da Medida Cautelar Fiscal por parte do exeqüente, que apesar de manter certa semelhança com o processo cautelar previsto no Código de Processo Civil, tem como principal objetivo acautelar a futura execução fiscal, decorrente de créditos públicos.

¹²⁹ ELALI, Andre e ZARANZA, Evandro. *Medida Cautelar Fiscal: requisitos e limites para seu deferimento*. Idem. p. 24 e 25.

¹³⁰ CLEMENTINO, Marco Bruno de Miranda. op. cit., p. 134.

¹³¹ Idem, p. 134.

¹³² Ibidem. p. 134 e 135.

Firmando entendimento pela obrigatoriedade, Paulo César Conrado, leciona que não cabe ao Estado decidir em juízo de conveniência pelo ajuizamento da execução fiscal, em que pese o direito processual consagrar a fórmula da disponibilidade do direito de ação e resguardar o juiz através do princípio da inércia, tais postulados não atingem a ação de execução fiscal, que deve ser manejado no tempo próprio, sob pena de responsabilização dos agentes administrativos inertes:

“Do cotejo dessas duas ordens, ter-se-ia, então um aparente paradoxo, a ser resolvido pela interveniência da noção de responsabilidade funcional: se a cobrança do crédito tributário “deve” ocorrer e assim não se põe, sendo colhida, por exemplo, pela prescrição, em face dos agentes administrativos de cuja atividade dependia referida cobrança deve ser dirigida paralela investigação tendente a apurar eventual responsabilidade, única forma de fazer verdadeira a premissa segundo a qual a cobrança do crédito tributário deve, e não simplesmente pode, ocorrer.”¹³³

Completa seu raciocínio da mesma forma para o processo cautelar fiscal em razão das características deste tipo de processo que se define em razão de sua instrumentalidade em segundo grau cujas características principais são:

- a. Todo o processo é ralação instrumental (premissa a)
- b. O processo cautelar é, de ordinário, instrumento de outro processo (premissa b)
- c. O processo cautelar é instrumento do instrumento: é instrumental em segundo grau (conclusão)¹³⁴

Por tais razões a medida cautelar fiscal não é objeto de discricionariedade administrativa, mas uma imposição para proteger o processo de execução fiscal, que também possui a mesma natureza, obviamente se presentes os demais requisitos, não havendo qualquer possibilidade de juízo de conveniência ou oportunidade. Em verdade a Lei n ° 8397/92 criou um dever de permanente vigilância e apuração, junto a cada contribuinte, de eventual causa geradora de pedido cautelar fiscal¹³⁵. Restando criar-se os mecanismos de acompanhando dos débitos fiscais e do patrimônio dos devedores para se evitar o acúmulo de dívidas, que apesar de ajuizadas apenas ocupam as prateleiras da justiça.

Em outro sentido adverte o Ministro José Delgado “que as mensagens emitidas pelas cabeças

¹³³ CONRADO, Paulo César. *A medida cautelar fiscal e o tempo da cobrança tributária*, op. cit., pg. 149.

¹³⁴ Idem. pg. 149

¹³⁵ Ibidem. pg. 150.

dos arts. 1º e 2º da Lei em debate não obrigam a Fazenda Pública a ingressar, em juízo, com a medida cautelar fiscal.”¹³⁶ Invoca como razões o juízo de conveniência da administração para avaliar a realidade estampada no procedimento administrativo e quanto ao êxito da execução.

4 OS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL E HIPÓTESES DE SEU DEFERIMENTO

Neste capítulo vamos abordar os requisitos necessários ao manejo judicial da ação que ora estudamos. No capítulo acima ao falarmos sobre o momento de utilização da cautelar já abordamos o aspecto mais polêmico da Lei, que trata da prova do crédito tributário e sua definição jurídica, que em verdade se constitui em parte do *fumus bonis juris*, ao que encontramos forte divisão doutrinária no âmbito do direito material tributário sobre o conceito de crédito tributário constituído, que também serve de marco divisório entre a decadência e a prescrição tributárias, razão do constante debate deste tema recorrente nos tribunais brasileiros.

Outra não foi a dificuldade para o direito processual em razão de sua ligação direta com o direito material, sendo necessário conhecer o momento da constituição definitiva do crédito tributário para podermos fazer uso da cautelar fiscal ou nas situações excepcionais em que se permite a utilização antes da constituição definitiva (parágrafo único do art. 1º da LMCF)

A polêmica ainda estava se iniciando quando a Lei nº 8.397/92 foi alterada pela Lei nº 9.532/97, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 1º da Lei nº 8.397/92, onde se permitiu a utilização da cautelar fiscal antes da constituição do crédito tributário, porém exigindo-se nas hipóteses a que se referiu a Lei a existência de prévia notificação do devedor pelo fisco, o que nos levou a afirmar, após apresentar as diversas posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, que o legislador acolheu a tese da necessidade de encerramento do processo fiscal pela administração, com todos os recursos a ele inerentes, permitindo tão somente nas hipóteses do referido parágrafo único que haja indisponibilidade pelo processo cautelar fiscal antes deste prazo. Afastando a tese de que o crédito tributário surge com o fato gerador, caso contrário ficaria o texto da lei sem sentido.

Escolheu o legislador, portanto, a tese de que o crédito tributário surge com o lançamento,

¹³⁶ DELGADO, José Augusto. op. cit. pp. 72-73.

mas sua definitividade surgirá com o transcurso de todos os prazos recursais na esfera administrativa, ocasião em que o crédito tributário estará sujeito a inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento da competente execução fiscal, caso não seja pago no prazo legal.

Antes de trabalharmos especificamente os requisitos da ação cautelar é importante que se fixem os conceitos do que se denominam requisitos para a propositura de qualquer ação e em especial uma cautelar. Além dos requisitos normais da ação, tais como a presença das condições da ação, dos pressupostos processuais¹³⁷ e requisitos formais da petição inicial (art. 282 do CPC); a causa de pedir e o pedido de uma ação cautelar devem objetivar assegurar o direito material a ser discutido ou já em fase de execução, demonstrando o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*.

Leciona Marcelo Lima Guerra em excelente monografia sobre a tutela cautelar que há profunda divergência na doutrina no que diz respeito à caracterização dos tradicionais requisitos acima nominados, como “condições específicas da ação cautelar ou como integrantes do mérito do processo cautelar”.¹³⁸

É bom lembrar que Barbosa Moreira afirma que é uma “conquista irreversível da moderna ciência do processo” a distinção entre o mérito da causa e as condições da ação. Continua o mestre, “no estágio atual da evolução científica, pode-se reputar descabida qualquer confusão entre o juízo de mérito – no qual se declara fundada ou infundada a pretensão do autor, procedente ou improcedente o pedido – e o juízo preliminar, em que se apura a concorrência de qualquer daquelas “condições”.¹³⁹

A questão da distinção das condições da ação em relação ao mérito é apenas de profundidade da cognição, que se faz em cada momento processual, como técnica para a efetividade do processo. A análise da inicial pelo juiz e a verificação das condições da ação *prima facie* exercem o papel de filtro para a utilidade do processo. Pontua muito bem o mestre José Roberto dos Santos Bedaque, que as condições da ação são extraídas dos elementos da relação material que está em discussão no processo e a distinção entre condições da ação e

¹³⁷ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do processo e técnica processual*. 2ª. ed., São Paulo: Melhoramentos, 2007, p. 182 e seg.

¹³⁸ GUERRA, Marcelo Lima. *Estudos sobre o processo cautelar*. São Paulo: Malheiros. 1997. p. 37, em especial a nota número 14.

¹³⁹ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Legitimação para agir. Indeferimento da petição inicial*. In Temas de Direito Processual. São Paulo: Saraiva. 1977, p. 199.

mérito é de suma importância para o processo, ao afirmar que “a compreensão da técnica representada pelas condições da ação possibilita que, verificada a ausência de uma delas, o processo seja extinto o quanto antes – o que atende ao princípio da economia processual. Se a sentença de mérito é inadmissível, melhor impedir o desenvolvimento inútil da atividade jurisdicional.”¹⁴⁰

Sobre o conteúdo do *fumus boni iuris* leciona Marcelo Abelha Rodrigues¹⁴¹ em seu valioso manual de direito processual civil, que a “demonstração da fumaça do bom direito é mais simples do que a prova inequívoca da verossimilhança da alegação, que por sua vez é de demonstração mais simples que o direito líquido e certo”. Especificamente sobre o *fumus boni iuris* “não se exige sequer a presença de qualquer prova para a demonstração do direito plausível”.

No caso da medida cautelar fiscal apresentamos o estudo sobre a constituição do crédito tributário, que parece estar mais próximo do direito líquido e certo do que do *fumus boni iuris* propriamente, pelo rigor da Lei nº 8.397/92, abrandado certamente pela apresentação da prova documental das demais hipóteses previstas no art. 2º da referida Lei, que acompanham e integram a causa de pedir e caracterizam o *fumus boni iuris*.

Já o *periculum in mora* também deve ser demonstrado na cautelar fiscal e também não exigirá cognição aprofundada, mas apenas um juízo de probabilidade da existência do perigo da demora para a obtenção do provimento urgente¹⁴². No caso da cautelar fiscal o tempo de julgamento dos recursos administrativos e até mesmo das decisões judiciais sobre o crédito tributário podem justificar este requisito.

Todo aquele que desejar romper a inércia da jurisdição deve preencher o mínimo de condições necessárias para provocar a atuação do Estado, cuja categoria a doutrina denominou de condições da ação, que engloba a legitimidade das partes, o interesse de agir e a possibilidade jurídica do pedido¹⁴³. Além destes elementos a serem observados e retirados da situação fática

¹⁴⁰ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do processo e técnica processual*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 254-259, em especial a nota 61, que se refere a Dinamarco e suas considerações sobre a utilidade desta técnica.

¹⁴¹ RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Manual de Direito Processual Civil*. 4ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 665.

¹⁴² Idem. p. 665.

¹⁴³ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil. Teoria Geral do direito processual civil*. v.1., 3ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 363-378.

posta em juízo há outros requisitos processuais, que se denominou de pressupostos processuais¹⁴⁴.

Na categoria dos pressupostos processuais Cassio Scarpinella Bueno após extensa análise da doutrina nacional e estrangeira, esclarecendo que há muita polêmica sobre o tema, apresenta como pressupostos processuais os eventos que devem estar presentes ou ausentes, consoante o caso, para que o “processo” tenha início e siga seu regular desenvolvimento, dividindo-os em três classes: os de existência; os de validade e os negativos.¹⁴⁵

Vencida a exposição sobre a constituição do crédito tributário, sem o qual não poderá haver uma ação cautelar, que além de servir de substrato para o *fumus boni juris* pode-se classificá-lo como a possibilidade jurídica do pedido cautelar, haja vista que sem a presença dos requisitos objetivos não pode ser utilizada a medida, ou seja, será vedada. Discussão que detalharemos mais adiante, quando da análise específica desta condição da ação.

Neste giro passemos a análise dos demais requisitos previstos na Lei para a instauração do processo cautelar fiscal.

4.1. LEGITIMIDADE.

Não é nossa pretensão aprofundarmos no estudo sobre conceito de legitimidade, ou de qualquer um dos demais requisitos acima mencionados, mas para identificarmos os legitimados ativo e passivo no processo cautelar e os demais requisitos, que procuraremos trabalhar de forma sistemática, vamos buscar apoio em renomados pesquisadores sobre tais assuntos.

Para a legitimidade adotamos a explicação dada por Luiz Guilherme Marinoni em sua magistral obra sobre a teoria geral do processo, onde analisa a teoria de Liebman e a opção do legislador brasileiro manifestada no Código de Processo Civil, onde está previsto no art. 6º “que ninguém poderá pleitear, em nome próprio direito alheio, salvo quando autorizado por lei” e no art. 267, VI, “extingue-se o processo, sem resolução do mérito” quando não concorrer qualquer das condições da ação...” e ainda, o art. 3º, onde “para propor ou contestar uma ação é necessário ter interesse e legitimidade”, podendo inclusive o juiz indeferir a

¹⁴⁴ Idem.

¹⁴⁵ Idem, pp. 405-429.

petição inicial liminarmente se manifesta a ilegitimidade, nos termos do art. 295, II, do CPC.

Na concepção de Marinoni a legitimidade se traduz na “identificação entre o autor e o réu com o direito material em litígio, sendo legitimado ativo o titular do direito material e legitimado passivo aquele que, também no plano do direito material, contra esse direito pode se opor”¹⁴⁶

4.1.1. Legitimidade ativa da cautelar fiscal.

Define o art. 1º da Lei nº 8.137/92 que 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, cuja redação foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e está em conformidade com o disposto no art. 1º da Lei nº 6.830/80, que define os legitimados ativos para o processo de execução.

Dependendo da espécie de tributo, de acordo com a legislação de cada ente da federação, no momento da constituição do crédito tributário, através do lançamento, estará fixada a legitimidade ativa para a futura execução fiscal, em caso de inadimplemento e também para o manejo da cautelar fiscal.

Podem também fazer uso deste instrumento os Conselhos de Fiscalização de profissões, como o Conselho Regional de Contabilidade, etc.

4.1.2. Legitimidade passiva.

No polo passivo da cautelar fiscal deverá figurar o sujeito passivo do crédito tributário, que a primeira vista pode parecer simples, porém a leitura atenta da Lei e a interpretação vista em algumas decisões em primeiro grau de jurisdição tem demonstrado, recentemente que a cautelar fiscal pode atingir como legitimado passivo terceiros que em princípio não estão sequer constando da certidão de dívida ativa ou figuraram no procedimento fiscal de lançamento e constituição do crédito tributário.

Tal fato tem ocorrido nos casos de formação de grupos econômicos de fato, que são terceiros

¹⁴⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria Geral do Processo*. 2ª. ed., Revista dos Tribunais: São Paulo. 2007, p. 177.

em nome de quem os bens estão e até mesmo outras empresas criadas para dar continuidade ao negócio e não caracterizar a sucessão empresarial, que está sujeita a responsabilização pelo CTN em seus arts. 132 e 133. Estes terceiros podem ser os denominados “laranjas”, que são membros da família do devedor ou pessoas próximas, mas que em verdade não participam ativamente das empresas criadas em substituição às anteriores devedoras e nem mesmo concorreram efetivamente para a integralização do capital, apenas figuram como sócios e outorgam procurações aos verdadeiros proprietários. Sobre a formação de grupos econômicos de fato falaremos em tópico específico.

Nestas situações de fraude o terceiro na verdade passará a figurar no polo passivo da cautelar em razão da solidariedade, por força do art. 124, I do CTN ou em caso de sucessão empresarial por força dos arts. 132 e 133, que assim se amolda ao conceito de legitimado acima apresentado, haja vista que através do direito positivo tributário tem a Fazenda direito de exigir do terceiro o crédito tributário não pago em razão de solidariedade legal reconhecida por via da cautelar.

Nestes termos pode-se dizer que são legitimados passivos para a cautelar fiscal as seguintes pessoas:

- a. Pessoa física devedora;
- b. pessoa jurídica devedora;
- c. o acionista controlador e os administradores em razão do contrato social ou estatuto;
- d. terceiro que adquira os bens em fraude contra credores ou fraude à execução (art. 2, inc. V, b e art. 4º §2º da LMCF)
- e. pessoa física ou jurídica considerada responsável tributário (Arts. 128 a 138 do CTN), incluindo-se aqui a situação dos grupos econômicos de fato.

Entre as pessoas jurídicas, Marco Bruno Miranda Clementino, inclui as pessoas jurídicas de direito público em razão da possibilidade de serem devedoras de créditos fiscais não abrangidos pela imunidade recíproca prevista no art. 150, VI da Constituição da República, citando como exemplo o caso dos Correios em relação às taxas, haja vista que a imunidade somente atinge os impostos.¹⁴⁷ Porém não chegou a enfrentar a questão de forma mais detalhada, diante do regime de precatórios a que estão submetidas tais pessoas jurídicas de

¹⁴⁷ CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda, op. cit., p. 138.

direito público.

Adverte o Professor Lima Neto que o art. 2º da LMCF não observou a boa técnica processual ao dizer que a ação é proposta contra o sujeito passivo e não em face do mesmo¹⁴⁸, haja vista que modernamente a doutrina posiciona-se no sentido de que a ação é um direito subjetivo público, exercitado e exercitável contra o Estado desde a quebra da inércia jurisprudencial até a efetiva prestação da tutela jurisdicional¹⁴⁹. Chiovenda em texto publicado nos *Saggi di diritto processuale civile* e lido na Universidade de Bolonha em 3 de fevereiro de 1903, intitulado de *L'azione nel sistema dei diritti* definiu a ação como um direito potestativo, ou seja, um direito que não tem como conteúdo uma obrigação alheia; a ação é um poder que sujeita o adversário, portanto um poder em face do adversário¹⁵⁰. Eduardo Couture também adverte que a ação é um direito de o cidadão exigir, sobre aquilo que afirma ser seu direito, um pronunciamento do Poder Judiciário, assegurado como direito constitucional de petição¹⁵¹.

No texto do art. 2º da LMCF também não há distinção entre o sujeito passivo direto e indireto, como o faz o art. 121 do CTN, ou seja, a figura do contribuinte e do responsável tributário, como também contempla as hipóteses de devedores em razão da condenação ao pagamento de dívidas decorrentes de responsabilidade civil aquiliana ou contratual em que os legitimados ativos sejam credores.¹⁵²

No caso do responsável tributário adverte Marco Bruno Miranda Clementino que “este difere do contribuinte pelo fato de que sua relação com o fato gerador é meramente reflexa. Todavia, por questões de política tributária, havendo essa vinculação com o fato, embora indireta, a lei submete o responsável ao direito subjetivo do fisco de exigir a prestação tributária.”¹⁵³

As hipóteses de responsáveis tributários estão expressamente previstas em lei e não podem ser reconhecidas fora destas hipóteses, que no caso do CTN vem prescrito entre os arts. 128 a 138, todos passíveis de serem acionados pela via da medida cautelar fiscal.

¹⁴⁸ LIMA NETO, Francisco Vieira. op. cit. pg. 17.

¹⁴⁹ BUENO, Cassio Scarpinela. op. cit. pg. 348.

¹⁵⁰ CHIOVENDA, Giuseppe. *L'azione nel sistema dei diritti*. apud Marinoni, op. cit., p. 170

¹⁵¹ COUTURE, Eduardo. *Fundamentos ...* apud Marinoni, op. cit., p. 172.

¹⁵² LIMA NETO, Francisco Vieira. op. cit., p. 18.

¹⁵³ CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. *A medida cautelar fiscal e os sócios da pessoa jurídica*. op. cit., pp. 136-137

4.1.2.1. Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada e controladores nas sociedades anônimas de capital aberto.

A LMCF em seu art. 4º, §1º prevê a solidariedade do acionista controlador e todos aqueles que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais. Esta norma não pode ser vista isoladamente, mas em conjunto com o que determina o CTN.

Por sua vez, preleciona o CTN em seu art. 134, VII e 135, III a possibilidade de responsabilização subsidiária com o devedor impossibilitado de efetuar o pagamento do tributo, e no caso da pessoa jurídica o patrimônio dos sócios, quando da liquidação de sociedades de pessoas, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis. A norma é uma forma de punição¹⁵⁴ pela ocorrência de um ilícito tributário em razão de omissão ou descumprimento do dever contratual ou legal de fiscalizar o recolhimento do tributo devido.¹⁵⁵

No caso específico dos sócios, controladores e gerentes a norma tributária interfere diretamente na separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios, operando o que se denominou de teoria da desconsideração da personalidade jurídica.¹⁵⁶

Ressalte-se que a norma tributária não inova a responsabilidade dos sócios nas sociedades em que estes respondem de forma ilimitada, como é o caso da sociedade em nome coletivo (arts. 1.039 a 1.044 do CC), sociedade em comandita simples (1.045 a 1.051 do CC), no caso dos sócios comanditados, que são os responsáveis pela administração; na recém criada sociedade simples, em que a responsabilidade do sócio dependerá do contrato social (art. 997, VIII do CC)¹⁵⁷. Nestes casos a responsabilidade dos sócios já está configurada como ilimitada, inclusive em relação aos débitos tributários e não tributários, mas no caso das sociedades

¹⁵⁴ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Medida Cautelar Fiscal – Responsabilidade tributária do sócio gerente (CTN, art. 135)*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 739, maio de 1997, p. 123.

¹⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi*. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense. 1999. pp. 754-6.

¹⁵⁶ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 8ª. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 23-27

¹⁵⁷ Idem. pp. 69-81.

simples, quando o contrato prevê limitações à responsabilidade dos sócios, a sociedade limitada em que o sócio somente responde até o limite da integralização do capital social, na sociedade anônima, o sócio acionista obriga-se somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir, nos termos do art. 1.088 do Código Civil, em sua parte final, a situação pode ser atingida pela desconsideração normatizada pelo Código Tributário.

O art. 134, VII do CTN faz referência à sociedade de pessoas, excluindo, neste caso, os acionistas das sociedades anônimas e em comandita por ações, que são sociedades de capital¹⁵⁸. A sociedade limitada é, via de regra, uma sociedade de pessoas e, portanto, está abrangida pelo disposto no art. 134, VII do CTN. O mesmo deve ocorrer em relação à sociedade simples, quando o contrato limitar a responsabilidade dos sócios. Neste ponto a legislação tributária interfere na legislação civil, sendo que no caso do art. 135, III do CTN a norma não faz alusão a sociedade de pessoas, mas a todas as pessoas jurídicas de direito privado, ficando seus diretores, gerentes ou representantes pessoalmente responsáveis pelo pagamento do crédito tributário, quando atuarem em excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos e nestes casos haverá responsabilidade por substituição¹⁵⁹.

Todo aquele que for passível de ser responsabilizado pelo crédito tributário, pode, em tese, ser sujeito passivo de uma medida cautelar fiscal, onde o juiz verificará, em juízo prefacial, como deve ser para os casos de medidas cautelares, tais situações envolvendo os responsáveis. Como afirma Theodoro Junior¹⁶⁰ com apoio em Leonardo Greco: “se o acessório seguir o principal, sujeito passivo da medida cautelar não pode ser quem não tenha legitimidade passiva para a execução fiscal. A discussão aprofundada somente poderá ser levada a efeito pela via dos embargos do devedor e não de terceiro, tendo em vista que ao ser acionado pela via da medida cautelar o terceiro assume a condição de futuro sujeito passivo da execução judicial. O mérito da medida cautelar deve se restringir à discussão sobre o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*, ou as hipóteses previstas no art. 15 da LMCF. Voltaremos à discussão dos efeitos da coisa julgada no capítulo VI.

¹⁵⁸ Sobre esta classificação das sociedades adverte José Edwaldo que a sociedade de pessoas têm no relacionamento entre os sócios a sua razão de existir. A vinculação entre os sócios se funda no intuito *personae*, ou seja, na confiança que cada um dos sócios deposita nos demais, não permitindo a transferência das cotas sem a anuência dos demais, na forma do contrato. No caso das sociedades de capital inexistente o personalismo, sendo constante as mudanças do quadro societário. As sociedades de responsabilidade limitada ou mista e a sociedade simples são todas de pessoas, em razão da obrigatoriedade de autorização para transferência das cotas (arts. 1003 e art. 999 do CC), já a sociedade anônima é uma sociedade de capitais. Sendo que a sociedade limitada não se sujeita a uma norma rígida, dependendo da estrutura do contrato que definirá sobre a transferência das cotas. *Idem*, p. 58.

¹⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 755.

¹⁶⁰ THEODOR JUNIOR, *Medida Caulelar Fiscal*, *op. cit.* p. 122.

Assevera o professor Humberto Theodoro que a jurisprudência do Supremo Tribunal, não transformou o art. 135, III do CTN numa fonte de obrigação objetiva e automática dos sócios pelas dívidas tributárias da sociedade, é preciso que se demonstre que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social.¹⁶¹

Evidentemente que uma vez caracterizada a responsabilidade tributária do terceiro a utilização da medida cautelar somente será viável se observados os demais requisitos em que expressamente a LMCF define para a indisponibilidade dos bens do devedor, que se enquadram como a possibilidade jurídica do pedido, para o juízo prefacial de admissibilidade e serão analisadas em tópico próprio.

Na análise da inicial poderá o juiz fazer a valoração das situações regradas pelos artigos 134 e 135 a fim de verificar a legitimidade dos demandados na cautelar fiscal, para partir para a análise dos demais requisitos de admissibilidade, ou seja, caberá à Fazenda requerente o ônus da prova dos fatos que levam à responsabilização tributária, tão somente para caracterizar a fumaça do bom direito, não sendo necessário o aprofundamento de tais discussões.

Vale ressaltar a advertência do jurista Aliomar Baleeiro quanto à diversidade de situação obrigacional quando se tratar do art. 134 ou o 135, ao que parece o art. 4º §1º foi um pouco além, prevendo uma responsabilidade solidária e objetiva diversamente da divisão do CTN, que é uma lei complementar definidora das regras gerais¹⁶²:

“Ora, o art. 134, ao contrário do art. 135, mantém no pólo passivo da relação, em favor da Fazenda Pública, tanto o contribuinte, como o responsável; o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar o tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento. A infringência de tais deveres de fiscalização, de representação e de boa administração, que devem ser exercidos com diligência e zelo, desencadeia a responsabilidade do terceiro. Por isso que hipóteses de singelo não pagamento do tributo a cargo de terceiro se enquadram no art. 134 e não no art. 135.

Já o art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui, inclusive em relação às hipóteses mencionadas no art. 134.”

A aplicação do art. 135 supõe portanto, três considerações vitais: I) a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo; II) o ato ilícito, como infração à lei,

¹⁶¹ Idem, p. 124.

¹⁶² Idem, p. 756 e 757.

contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre o contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo; III) A atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante do art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito). Não podendo se afastar a demonstração na medida cautelar fiscal destes elementos, observadas as diferenças entre o disposto no art. 134 e o disposto no art. 135 do CTN. No mesmo sentido é a lição de Theodoro Junior ao afirmar que não há solidariedade dos sócios-gerentes com a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, no que diz respeito às obrigações tributárias da pessoa jurídica, mas somente no caso de abuso de poderes e a violação à lei, contrato ou estatuto, poderá criar a responsabilidade pessoal do sócio administrador infrator.¹⁶³

4.1.2.2. Responsabilidade de terceiros adquirentes em situação de fraude contra credores ou fraude de execução.

Inicialmente cabe esclarecer que terceiro para fins de caracterização de fraude contra credores ou fraude à execução é toda pessoa que adquire um bem móvel ou imóvel do devedor inadimplente, que fica sem condições de pagar o débito. A LMCF sem muita precisão enunciou várias hipóteses em que se vislumbra a ocorrência das situações acima mencionadas, vejamos:

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)

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

II - (...);

III - **caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens**; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

IV - (...)

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) **põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros**; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

VI - (...)

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)

¹⁶³

THEODOR JUNIOR, Medida Caulelar Fiscal, op. cit., p. 127.

VIII - (...)

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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. (grifos nossos).

Nas hipóteses acima pode-se vislumbrar a preocupação do legislador em identificar várias situações de alienação ineficaz em razão da garantia da solvabilidade da dívida. Pode-se resumir que todas as situações acima estarão caracterizadas na ocorrência de duas espécies de fraude: **fraude contra credores e fraude à execução**, dependendo do momento em que ocorreram as transferências de bens. No caso da fraude contra credores ainda não há uma ação de execução em andamento, portanto a medida cautelar irá tornar indisponível o bem transferido após a constituição do crédito tributário e antes do início do processo de execução, tendo em vista que com o ajuizamento já se pode falar em fraude à execução.

Assevere-se que a lei não se preocupa em dizer se este terceiro passa a figurar no polo passivo da medida cautelar fiscal e muito menos na execução fiscal. O ato fraudulento uma vez identificado, ainda que de forma sumária, levará a indisponibilidade dos bens transferidos indevidamente que poderá ser discutido em sede de embargos de terceiro pelo rito ordinário. Razão pela qual Aldemário¹⁶⁴ já sinalizava a utilidade da cautelar fiscal em detrimento da ação pauliana ou revocatória utilizada pelos credores em geral para tornar ineficaz os atos de alienação em fraude ao crédito.

A disciplina do instituto da fraude de execução tem previsão nos artigos 592 e 593 do Código

¹⁶⁴ CASTRO. Aldemario Araujo de., op cit., p. 14.

de Processo Civil:

Art. 592 - Ficam sujeitos à execução os bens:

[...]

V - alienados ou gravados com ônus real em fraude de execução.

Art. 593 - Considera-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens:

I - quando sobre eles pender ação fundada em direito real;

II - quando, ao tempo da alienação ou oneração, corria contra o devedor demanda capaz de reduzi-lo à insolvência;

III - nos demais casos expressos em lei.

A fraude de execução tem algumas semelhanças com a fraude contra credores, que está regulada nos seguintes termos pelo Código Civil vigente:

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.

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

§2^o 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-fé¹⁶⁵.

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.

Objetivando dar maior proteção ao crédito em execução o legislador incluiu o fato entre os bens jurídicos tutelados penalmente, disciplinando o crime de fraude à execução (ficando de

¹⁶⁵ O Código Civil não é claro sobre a definição do polo passivo da ação, não obstante diante da previsão constitucional do devido processo legal e do amplo direito de defesa e do contraditório, além da disposição do CPC de que a coisa julgada somente atinge as partes litigantes. É aconselhável o ajuizamento da ação em face de todos os envolvidos. Situação um pouco diferente no caso da cautelar fiscal, em razão de sua celeridade e da possibilidade de utilização dos embargos do devedor e de terceiro.

fora a fraude contra credores). O Código Penal assim estabelece:

Art. 179 - Fraudar execução, alienando, desviando, destruindo ou danificando bens, ou simulando dívidas:

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, ou multa.

Parágrafo único - Somente se procede mediante queixa.

Na lição do renomado processualista Professor Humberto Theodoro Junior não há, na lei brasileira dispositivo que regule diretamente a questão da fraude à execução do bem penhorado. Como se trata, na espécie, de bem afeto à jurisdição, por vínculo instrumental à atividade executiva, tem-se que o ato de disposição, de certa maneira, equivaleria, em seu regime jurídico, ao de alienação da coisa litigiosa (CPC, art. 42) e, conseqüentemente, a uma espécie de fraude à execução.¹⁶⁶

Muito oportuna a conclusão de Cledi de Fátima Manica Moscon em sua dissertação de mestrado sobre o tema:

“que a fraude de execução constitui-se em ato ou conjunto de atos realizados na existência de demanda por quem é devedor, afastando a disponibilidade patrimonial de possível constrição judicial quando, em insolvência ou atingindo o resultado de levá-lo à insolvência pelo ato de transferência ou oneração, causando prejuízo ao credor, frustrando a execução e com isso afrontando o poder jurisdicional.”¹⁶⁷

Neste sentido podemos distinguir a fraude de credores da fraude à execução apontando as seguintes diferenças:

I) A fraude de execução é instituto processual; a fraude contra credores, instituto de direito material.

II) A fraude de execução supõe pendência de ação; requisito ausente na fraude contra credores.

Outro ponto extremamente importante é que na fraude de execução, em princípio, não se exigia a existência de má-fé do adquirente, ao passo que a fraude contra credores, no caso de alienação a título oneroso, somente se configura quando o adquirente conhecia, ou podia conhecer a insolvência do alienante (art. 159 do Código Civil), porém o artigo 659, § 4º, do CPC, agora exige, no caso de penhora de imóvel, o registro da penhora, “para presunção absoluta de conhecimento por terceiros”, o que nos fornece argumento para sustentar que

¹⁶⁶ THEODORO JUNIOR, Humberto. A fraude de execução e o regime de sua declaração em juízo. RePro 102/68-88, 2001, p. 86.

¹⁶⁷ MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Fraude de execução e a ineficácia dos atos de disposição de bens subtraídos à garantia patrimonial no Processo Civil. Dissertação de Mestrado, apresentada à Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, aprovada em 14.10.2003, pela Banca examinadora constituída pelos Professores José Maria Rosa Tesheiner, Araken de Assis e Luís Renato Ferreira da Silva.

também a fraude de execução fica excluída, no caso de aquisição de boa-fé, a título oneroso.

A doutrina pátria chegou a afirmar, após a alteração legislativa do art. 659, § 4º, do CPC, que o registro da constrição no RGI passa a ser elemento integrativo da penhora¹⁶⁸, porém não foi esta a posição que prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça, que considerou necessário e fundamental o registro da penhora para fins de caracterização da má-fé em caso de fraude à execução, mas não para o aperfeiçoamento da penhora. Uma vez realizada, independente de seu registro, já produzirá os efeitos processuais de preparação para o leilão.¹⁶⁹

A fraude de execução pode ser declarada incidentalmente no processo de execução para fins de viabilizar a penhora dos bens e direitos alienados fraudulentamente, servindo a medida cautelar para a imediata indisponibilização do bem. Já a fraude contra credores exigirá ação própria, a chamada ação pauliana, a que se refere o artigo 161 do Código Civil, mas da mesma forma a indisponibilização do bem pela medida cautelar fiscal produzirá efeitos imediatos, sendo certo que o credor ao invés de propor a “pauliana” poderá opor-se a inexistência de fraude contra credores, como defesa, em ação de embargos de terceiro.

No caso de fraude à execução deve-se verificar se não há necessidade de citação do adquirente na cautelar fiscal e mesmo no incidente no processo de execução, diante do que está disposto no artigo 5º, LIV, da Constituição, “ninguém será privado [...] de seus bens sem o devido processo legal”, o que impõe, no mínimo, a observância do princípio do contraditório. O certo é que, dispensada a citação, a decisão declaratória da fraude não faz coisa julgada contra o adquirente, que poderá opor embargos de terceiro, na pendência da ação, ou propor, depois dela, ação reivindicatória.

O reconhecimento da fraude de execução determinará a ineficácia do ato de alienação ou oneração, mas na cautelar fiscal será deferida liminar, ou por sentença, apenas a indisponibilidade diante do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*. Na fraude contra credores haverá anulação, segundo dispõe o artigo 158 do Código Civil. Contudo, o seguinte *experimentum crucis* serve para demonstrar que a hipótese é de ineficácia também no caso de fraude contra credores: um único credor, prejudicado pela venda de imóvel feita pelo devedor, propõe ação pauliana, que é julgada procedente, porque o comprador, embora não soubesse, tinha motivos para saber que dela decorreria a insolvência do vendedor. Trânsita em julgado

¹⁶⁸ Importante estudo foi apresentado por Ana Cristina Brener sobre a fraude à execução examinada a partir da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que também analisou a melhor doutrina nacional e internacional – italiana – sobre o tema. São Paulo: Revista de Processo ano 32 n. 143 jan/2007.

¹⁶⁹ Idem.

essa sentença, o credor renuncia ao seu crédito. Pela tese da anulação, o alienante ficará com o bem e com o preço, em evidente enriquecimento ilícito. Pela tese da ineficácia, o bem permanecerá no domínio do adquirente, que pagou o preço.

Para que se configure fraude de execução, o artigo 593 do CPC exige pendência de ação ou demanda correndo contra o devedor. Nos termos do artigo 263 do CPC, considera-se proposta a ação, tanto que a petição inicial seja despachada pelo juiz, ou simplesmente distribuída, onde houver mais de uma vara. Por outro lado, nos termos do artigo 219, é a citação válida que induz litispendência, situação que torna duvidoso o momento a considerar, para os efeitos de fraude de execução, ou seja, o da propositura da ação ou o da citação? A questão é controvertida, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Prevaleceu, no Superior Tribunal de Justiça, a tese da citação: “Como assentado em precedentes da Corte, antes da citação válida não se configura a fraude de execução”. (STJ, 3ª Turma, RESP 218080, Relator: Min. Carlos Alberto Menezes Direito, dj. 4.11.1999), porém, no caso de bens imóveis, que é mais comum, ficou pacificado que a penhora devidamente registrada é que vai caracterizar a má-fé do adquirente. Razão pela qual devem ser conjugadas as duas situações, a citação do devedor e o registro da penhora no registro geral de imóveis.

O credor não precisa comprovar a insolvência do devedor, que se presume, quando ele não possuir outros bens livres e desembaraçados para nomear à penhora (CPC, art. 750).

Outra questão a ser considerada é se o juiz poderá declarar a fraude de execução sem provocação da parte, tendo em vista que a execução se realiza no interesse do credor (CPC, art. 598). Como bem assinalamos no início de nosso trabalho o papel do poder judiciário e do juiz no processo de execução não mais se limita a assistir o debate das partes, devendo interferir na produção das provas (art. 130 do CPC) e nos debates durante a fase de conhecimento. No processo de execução deve buscar as melhores técnicas para a entrega do bem da vida, tendo em vista que a jurisdição não se encerra com a sentença. Após a mudança de paradigma do juiz do Estado liberal, para o juiz do Estado Social Democrata contemporâneo, constitucional e recheado de direitos fundamentais a serem garantidos, não se pode impedir o magistrado de declarar os atos fraudulentos para que possa encontrar os bens necessários à satisfação da decisão proferida pelo Estado.

Mister que se diga da importância da obra do Professor Carlos Alberto Alvaro de Oliveira, em especial sua Teoria e Prática da Tutela Jurisdicional, tantas vezes citado em nossas aulas de mestrado na querida Universidade Federal do Espírito Santo pelo aplicadíssimo discípulo,

Professor Hermes Zaneti, onde se colhe que a constitucionalização da tutela jurisdicional dos direitos trás importância capital nas tarefas do Estado, uma “mudança de perspectiva por que tem passado o fenômeno processual dos tempos atuais. A constitucionalização do direito ao processo e à jurisdição (a exemplo do art. 5º, inciso XXXV, da Constituição brasileira), de envolta com o direito fundamental de efetividade e a um processo justo (art. 5º, incisos XXXVII, LIII, LIV, LV, LVI), determina também seja assegurada a efetividade real do “resultado”, aspecto que ressalta o nexo teleológico fundamental entre “o agir em juízo” e a “tutela” jurisdicional (efetiva) do direito afirmado, ao final reconhecido.”¹⁷⁰

No que diz respeito à Lei das execuções fiscais nada há sobre a fraude de execução, mas seu artigo 1º determina a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, sendo que há regra especial no Código Tributário Nacional:

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. ([Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005](#))

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. ([Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005](#))

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.

A Lei das execuções fiscais (Lei 6.830/1980) dispõe:

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.

A Lei 4.320/1967, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece:

¹⁷⁰ OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. *Teoria e Prática da Tutela Jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 84.

Art. 39 (...)

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não-Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Redação dada pelo Dec-lei nº 1.735, de 20/12/79).

Observe-se que o artigo 185 do CTN refere-se exclusivamente aos créditos de natureza tributária, cabendo invocar-se, quanto aos demais, as regras gerais dos artigos 592 e 593 do CPC.

Argumentando com a exceção prevista no seu parágrafo único, sustenta Moscon¹⁷¹ que é relativa a presunção decorrente do artigo 184 do CTN.

Sobre o sentido da expressão “dívida ativa em fase de execução”. A doutrina e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vêm entendendo que, para a configuração de venda em fraude à execução, urge que o então alienante tenha, anteriormente à venda, sido regularmente citado. (STJ, 1ª Turma, RESP 506479, Ministro José Delgado, relator, j. 17.06.2003).

O que se nota é que não há diferença significativa entre a fraude à execução comum e à fiscal. O que ocorre é que, frequentemente, a Fazenda Pública não precisa sequer alegar fraude de execução, bastando-lhe invocar seus privilégios, como o do artigo 184:

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** (grifei), excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Diante do estudo acima fica evidente a utilidade da cautelar fiscal para dar mais celeridade à garantia da cobrança dos créditos tributários, quando vislumbra-se uma situação de risco pela alienação de bens e direitos, resta ao credor manter rigoroso sistema de acompanhamento da evolução da dívida para evitar o agiantamento do crédito e a diminuição do patrimônio do devedor com alienações em fraude contra credor ou execução, cujo reconhecimento é muito difícil de se obter quando os adquirentes não tem condições de saber.

¹⁷¹ MOSCON, Cledi de Fámila Manica. Fraude de execução e a ineficácia dos atos de disposição de bens subtraídos à garantia patrimonial no Processo Civil. Dissertação de Mestrado, apresentada à Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, aprovada em 14.10.2003

Importante frisar que da mesma forma que o registro da penhora na execução é importantíssimo para a caracterização da fraude, a indisponibilidade do bem também servirá no mesmo sentido e poderá ser feito a partir da constituição do crédito tributário.

4.1.2.3. Responsabilidade de terceiros pela formação de grupos econômicos

No caso específico de reconhecimento de grupos econômicos de fato não há propriamente uma transferência fraudulenta, mas a formação de um grupo de pessoas em torno do devedor para impedir o atingimento de seus bens ou a caracterização das situações de sucessão ou continuidade da atividade econômica. Servindo o descortinamento das pessoas jurídicas envolvidas para englobá-las em único grupo econômico de fato, posto que juridicamente as empresas aparecem com sócios distintos, porém são apenas figurantes, sendo que o verdadeiro proprietário é o devedor recalcitrante, que não encerra formalmente sua empresa, em razão das dívidas e abre outras empresas em nome de terceiros, que podem ser “laranjas” ou pessoas da família, que não tem qualquer atividade formal na empresa, mas é administrada pelo empresário devedor, mediante procuração ou por interposta pessoa.

Tem sido comum o surgimento de medidas cautelares com este tipo de causa de pedir. A legitimidade exsurge em razão da solidariedade que lhe empresta o Código Tributário Nacional e a legislação previdenciária.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da legislação previdenciária, nos termos do inciso IX do Artigo 30 da Lei nº 8.212/91.

4.2. INTERESSE DE AGIR.

Assim como procuramos identificar a legitimidade ativa e passiva como condição da ação, vamos apresentar, nesta sistematização, o conteúdo do interesse de agir no processo cautelar e especificamente no processo cautelar fiscal.

Adverte Marcelo Lima Guerra que na análise do interesse de agir a distinção entre condições da ação e mérito na cautelar requer maior atenção, devido ao fato do interesse de agir estar intimamente relacionado ao *periculum in mora* e ao *fumus boni iuris*. De acordo com seu

entendimento, não se deve considerar a existência de tais elementos no plano concreto, mas tão somente *in statu assertionis*, de que eles se verifiquem. Arremata que “se tais requisitos efetivamente estão presentes ou não na situação concreta é, precisamente, o que se vai apurar no próprio processo cautelar e integra o mérito desde último.”¹⁷²

Neste momento prefacial o interesse da cautelar consiste em se tomar como verdadeiras as alegações do requerente da medida, desde que se possa vislumbrar na situação concreta, da forma como foi exposta a descrição do *periculum in mora* e ao *fumus boni iuris*.

O interesse de agir também é visto pelo prisma da utilidade da tutela jurisdicional, sendo difícil determinar-se qual o acontecimento da vida apto a revelar essa utilidade, assevera Bedaque¹⁷³. Dinamarco também inclui a adequação da tutela como parte do interesse de agir¹⁷⁴, porém Didier o inclui como pressuposto processual.¹⁷⁵

Diante do exposto é possível afirmar que para a propositura da cautelar fiscal será necessário verificar-se a presença dos requisitos exigidos pelo artigos 1º, 2º, 3º e 4º, cabendo ao requerente apresentar tais elementos para que o deferimento da inicial tenha sucesso. Nestes requisitos está a necessidade de demonstrar o crédito tributário e a situação de risco para seu recebimento, a fim de caracterizar o interesse de agir.

4.3. POSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO.

A possibilidade jurídica do pedido por sua vez, consiste na inexistência de óbice legal à concessão da medida solicitada. Assim, por exemplo, não se verifica a possibilidade jurídica do pedido quando se busca alcançar, por medida cautelar, o que só pode ser concedido através de processo de conhecimento ou de execução, a saber, a “satisfação” de um direito.¹⁷⁶

Se o juiz identifica uma situação não prevista na legislação de regência da cautelar fiscal, pelo simples exame da inicial, deve indeferí-la liminarmente por impossibilidade jurídica do

¹⁷² GUERRA, Marcelo Lima. op. cit., p. 77.

¹⁷³ BEDAQUE. José Roberto dos Santos. op. cit., p. 257.

¹⁷⁴ DINAMARCO. Cândido Rangel. Execução Civil, 8ª ed., São Paulo: Malheiros Editores. 2002. p. 420 e ss.; Instituições de processo civil. 5ª ed., vol. II, São Paulo: Malheiros Editores. 2004. p. 302 e ss.

¹⁷⁵ DIDIER JUNIOR. Fredie Souza. Pressupostos Processuais e Condições da Ação – Juízo de Admissibilidade do processo. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁷⁶ GUERRA. Marcelo Lima. op. cit., p. 77.

pedido, nos termos do art. 267, I e VI¹⁷⁷ e 295, parágrafo único, III¹⁷⁸, todos do CPC. Não obstante a clara expressão legal neste sentido, o professor Bedaque desenvolve a tese de que quanto a essa condição da ação mudou de entendimento e passou a considerar que seu efeito é o mesmo do julgamento antecipado da lide, previsto no art. 330, I do CPC. Conclui seu raciocínio da seguinte forma:

“Em outras palavras, demanda juridicamente impossível significa ser irrelevante eventual controvérsia fática, pois a improcedência pode ser firmada desde logo, por manifesta colidência com a ordem jurídica. Esse resultado apresenta verdadeiro julgamento antecipado de mérito, na medida em que resolve a lide e elimina definitivamente a crise de direito material.”¹⁷⁹

Na cautelar fiscal é necessário verificar se a medida a ser pleiteada está de acordo as possibilidades previstas na lei de regência, como afirmamos no início deste capítulo, o fato de inexistir a constituição do crédito tributário caracteriza a impossibilidade jurídica do pedido. Também não será permitido requerer a medida fora das circunstâncias dos arts. 1º, 2º, 3º e 4º.

Passaremos a análise das possibilidades previstas na lei, nos dispositivos acima mencionados, no que diz respeito a esta condição da ação, haja vista que no exame prefacial deve ser verificada sua presença, ressaltando que o requisito do art. 1º (constituição do crédito tributário) já foi por nós analisado no capítulo III.

4.3.1. Ausência de domicílio certo.

O contribuinte que não é localizado no endereço que forneceu ao fisco pode ser sujeito passivo da cautelar fiscal se verificadas as demais situações que acompanham a ausência de domicílio certo, previstas no art. 2º, inc. I da LMCF: intenção de ausentar-se **ou** alienar bens que possui **ou** deixa de pagar a obrigação no prazo fixado.

¹⁷⁷ Art. 267 - Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005) I - quando o juiz indeferir a petição inicial;

(...) - VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

¹⁷⁸ Art. 295. A petição inicial será indeferida: (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

Parágrafo único. Considera-se inepta a petição inicial quando: (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

(...)

III - o pedido for juridicamente impossível; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

¹⁷⁹ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *op. cit.*, p. 265-280.

Interpretamos que somente será viável juridicamente se juntamente com a ausência de domicílio certo estiver presente também um dos três requisitos listados acima. Sendo razoável que o desaparecimento do contribuinte para o fisco e sua intenção de alienar bens que possui ou deixar de pagar o crédito pode colocar em risco a situação do credor e ensejar medidas imediatas. A decretação de indisponibilidade imediata poderá impedir a alienação em fraude contra credores ou execução e sérios aborrecimentos aos terceiros adquirentes, como acima já analisamos ao falarmos sobre a legitimidade passiva na cautelar fiscal.

Quanto a intenção de ausentar-se não foi clara a redação do dispositivo legal, o que levou o professor Lima Neto em seus comentários à LMCF a afirmar que ao que parece a melhor interpretação para a expressão é considerar a pessoa que pretenda sair do país e sobre a alienação de bens a terceiros, mostrou-se preocupado com a amplitude da medida, que poderá atingir até mesmo a alienação de bens do contribuinte solvente¹⁸⁰.

Como acima afirmamos no tópico sobre a legitimidade passiva, não faz sentido figurar no polo passivo da cautelar fiscal o contribuinte que possua bens suficientes para a satisfação do crédito fiscal.

Ressaltando que o art. 3º exige a prova documental da situação acima, a ausência do contribuinte de seu domicílio fiscal e das outras três situações, à guisa de exemplo: passagens para o exterior adquiridas, promessa de compra e venda registrada ou edital de intimação para o pagamento e certidão de escoamento do prazo sem o recolhimento do tributo.

4.3.2. Domicílio certo e ausência para impedir o pagamento.

Outra hipótese legal é a que prevê o inc. II do art. 2º da LMCF, que resguarda o direito do credor em receber seus créditos quando o devedor, mesmo com domicílio certo sai do país ou tenta sair (segundo o entendimento da interpretação feita pelo professor Lima Neto), para impedir o pagamento da dívida.

Evidentemente que para a caracterização desta situação de inadimplemento deverá ter escoado o prazo para pagamento do tributo, ocasião em que fica claro que quando da citação

¹⁸⁰ LIMA NETO, Francisco Vieira. *op. cit.*, pp. 20 e 21.

no processo de execução fiscal o devedor já não estará em seu domicílio para ser citado.

Mister que se diga da falta de instrumentos de controle para se verificar este tipo de situação, pois não dispõe a Fazenda de mecanismos para informar as autoridades de fronteiras e os órgãos de registro público, inclusive Detrans sobre a situação do devedor nas duas hipóteses acima, a fim de que receba as informações necessárias para informar ao juízo.

4.3.3. Insolvência e alienação de bens.

Típica situação de fraude contra credores ou fraude a execução, é o que prevê este inciso III com a redação que lhe deu a Lei nº 9532/97. Conforme já analisamos amplamente, quando do estudo sobre a legitimidade, há a necessidade de prova documental sobre esta situação.

Ressalte-se que a nova redação retirou do texto do inciso III a expressão “frustrar a execução judicial da Dívida Ativa”, o que reforça nossa observação de que o legislador adotou a tese de que a partir da constituição do crédito tributário em definitivo já é possível tomar as medidas restritivas da cautelar fiscal.

A redação antiga reforçava a tese dos severos críticos da utilização da cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito fiscal devidamente inscrito em dívida ativa, conjugando com o art. 3º, que em seu inciso I exige a prova literal da constituição do crédito tributário¹⁸¹. Mais uma vez vale lembrar a discussão acima enfrentada sobre o momento da constituição do crédito tributário em nosso capítulo III.

Sobre os instrumentos de controle para dar efetividade à medida cautelar fiscal e conseguir verificar a tempo as alienações fraudulentas, tendo em vista que antes da penhora não haverá qualquer registro da dívida e do crédito, menciona Lima Neto¹⁸² que:

“A obtenção de provas para demonstrar a tentativa de alienação de bens também se reveste de grande dificuldade em alguns casos, embora possam ser detectadas tentativas nas hipóteses de assinatura de compromisso de compra e venda (antes de seu registro no RGI, já que, quando registrado cria uma obrigação com eficácia real e concede ao compromissário direito de preferência), a oferta pública de seus bens, a negociação de ações no mercado financeiro e outras.

¹⁸¹ Entre os críticos já mencionamos os estudos de Francisco Vieira Lima Neto, comentários, op. cit., pp. 21-22; Ives Gandra da Silva Martins e José Delgado, op cit.

¹⁸² LIMA NETO. Francisco Vieira. op. cit., p. 24.

Interessante fórmula foi a encontrada pelo INSS que criou comissões no âmbito de cada Estado da Federação formadas por fiscais e procuradores para agir nos casos em que a fiscalização diagnostique a ocorrência de qualquer dos casos mencionados neste artigo.”

4.3.4. Insolvência por dívidas.

Prevê o inciso IV do art. 2º da LMCF a possibilidade de ajuizamento da cautelar fiscal quando o devedor contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio, na redação dada pela [Lei nº 9.532](#), de 1997, que também concorrerá para as mesmas dificuldades acima apontadas. É muito difícil acompanhar cada passo do devedor para que se possa verificar sua insolvência ou iminência da mesma para que se possa permitir o ajuizamento seguro da cautelar.

De toda sorte esta é mais uma possibilidade jurídica do pedido quando for vislumbrada a insolvência ou probabilidade de insolvência.

4.3.5. Notificação para pagamento e inadimplência ou simulação de negócio jurídico na transferência dos bens.

Nesta hipótese há a notificação para o pagamento (Art. 2º, V, letra “a” e letra “b”), sendo que o contribuinte que não efetua-á-lo poderá estar sujeito a uma medida cautelar, com a ressalva legal da letra “a” de que o débito não poderá estar com a exigibilidade suspensa, que faz nascer outra grade polêmica sobre o momento em que a suspensão da exigibilidade estará caracterizada, especialmente no caso de pedidos de parcelamento.

No caso dos parcelamentos permitidos pela Lei nº 9964/2000, é pacífico o entendimento da Primeira Seção do STJ de que, nos casos de adesão ao REFIS, suspender-se-á a execução fiscal somente após a expressa homologação da opção pelo respectivo Comitê Gestor, a qual está condicionada, no entanto, quando os débitos excederem a R\$500.000,00 (quinhentos mil reais), ao arrolamento de bens ou à apresentação de garantia. No caso de débitos superiores a R\$500.000,00 (quinhentos mil reais) não ocorre homologação tácita, que a lei permite apenas em relação às empresas optantes pelo SIMPLES e com débitos inferiores a R\$500.000,00.”

(REsp 447.184/PR, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 02.08.2004).¹⁸³

A última legislação sobre parcelamento foi instituída pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449, que mesmo antes de entrar em vigor, diante de seus benefícios, algumas empresas conseguiram decisões liminares que suspendiam a execução antes mesmo da inscrição no parcelamento. O que pode causar reflexos na cautelar fiscal, impedindo-a de prosseguir.

É o caso de uma instituição financeira de São Paulo que tem uma dívida tributária de R\$ 17 milhões por compensações indevidas e que conseguiu reduzir esse valor para R\$ 10 milhões ao pedir a antecipação dos efeitos do parcelamento, concedida pela Justiça Federal de São Paulo por meio de uma liminar concedida. O banco, que estava com dificuldades para renovar sua certidão negativa de débitos (CND), pediu para depositar judicialmente o valor devido, sob o novo cálculo previsto no parcelamento, que deverá pagar à vista para utilizar os diversos benefícios oferecidos pela nova lei. O valor será, então, revertido ao programa após sua regulamentação.¹⁸⁴

Ao conceder a liminar, o juiz João Batista Gonçalves, da 6ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo, citou a Súmula nº 112 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que prevê que o depósito do valor controverso suspende, por si só, o crédito tributário, constituindo um direito da parte.

Em outro caso, o Hospital Santa Tereza de Guarapuava, no Paraná, conseguiu uma liminar impedindo que sua sede fosse leiloada para satisfazer um débito de cerca de R\$ 1, 2 milhão ao simplesmente se comprometer a aderir ao novo parcelamento. Os advogados do hospital alegaram que o parcelamento previsto na Lei nº 11941 seria muito mais benéfico do que o parcelamento ordinário, e que não se poderia exigir que o hospital quitasse seus débitos da forma mais gravosa. No parcelamento comum, o hospital precisaria pagar uma parcela inaugural de R\$ 130 mil e as seguintes no valor de R\$ 19, 5 mil durante 60 meses. Já no novo

¹⁸³ Nesse sentido, múltiplos precedentes da Primeira Seção: REsp 715.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2007, DJ 08/10/2007; AgRg nos REsp 388.570/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, v.u., julgado em 12.12.2005, DJ 06.03.2006; EDcl no AgRg nos REsp 415.587/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 18/10/2004, DJ 03/11/2004; REsp 449.292/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, por maioria, julgado em 12.11.2003, DJ 19.12.2003.

¹⁸⁴ Conselho Federal de Contabilidade. *Judiciário aceita adesão antecipada do “Refis da crise”*. Disponível em <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=3982>, acesso em 20.02.2010.

"Refis da crise", como definiu a juíza Eloy Bernst Justo, que concedeu a liminar, as parcelas seriam de cerca de R\$ 5 mil em 180 meses. Diante desses argumentos, a juíza determinou a suspensão da execução contra o hospital por um prazo de 90 dias, o que, segundo ela, seria suficiente para que a instituição pudesse aderir ao novo programa - já que a regulamentação deve sair até o fim de julho.¹⁸⁵

Na outra situação prevista na letra "b" descreve a lei a possibilidade de utilização de terceiros, que ficarão com os bens em seus nomes, mas apenas simulando operações de transferência ou emprestando seus nomes para serem utilizados como "laranja" enquanto o devedor opera outras empresas, auferir lucros e coloca seus bens livre de restrições decorrentes de débitos fiscais. Esta situação foi por nós analisada quando apresentados a formação de grupos econômico de fato.

Não se trata de alienação fraudulenta, fraude contra credores ou fraude a execução, haja vista que esta situação está prevista nos inciso III do art. 2º (caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens), mas de simulação de negócio jurídico.

Importante mencionar que esta é uma das duas situações em que a LMCF admite em seu art. 1º, parágrafo único, o imediato ajuizamento da cautelar fiscal, ainda que o crédito não tenha sido definitivamente constituído e esteja suspensa a exigibilidade, haja vista que a ressalva esta apenas na letra "a", diante da gravidade dos fatos fraudulentos, neste caso, em razão da simulação.

4.3.6. Possuir débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido e os créditos superem R\$500.000,00 (quinhentos mil reais).

Este requisito e os demais que se seguem foram incluídos pela Lei nº 9.532/97, a mesma legislação que instituiu o arrolamento de bens e direitos em seu art. 64, estabelecendo uma espécie de procedimento prévio para viabilizar a medida cautelar fiscal ou a futura execução.

Trata-se de um procedimento administrativo que será feito pelo credor fazendário, através do qual a autoridade fazendária faz um levantamento dos bens do contribuinte, arrolando-os sempre que o valor do crédito tributário devido for superior a 30% do seu patrimônio,

¹⁸⁵

Idem.

conforme indicado pelo respectivo artigo, assim descrito:

“Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

(...)

§ 7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).”

Efetivado o arrolamento, é providenciado o competente registro nos órgãos próprios, para fins de dar publicidade, ficando o contribuinte, a partir da data da notificação do ato de arrolamento, obrigado a comunicar à unidade do órgão fazendário a transferência, a alienação ou a oneração dos bens ou direitos arrolados:

“§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos:

I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;

II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;

III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

Verifica-se que o arrolamento fiscal é uma espécie de inventário ou levantamento dos bens do contribuinte, que se destina a verificar qual o patrimônio do contribuinte. Este procedimento não indisponibiliza os bens ou direitos do devedor, mas permite à administração pública um melhor acompanhamento da movimentação patrimonial da empresa, preservando o interesse público e de terceiros, evitando-se as fraudes contra credores, sem prejuízo da possibilidade da alienação ou oneração dos bens arrolados, cuja única obrigatoriedade restringe-se à comunicação ao fisco.

Interessante observar que, como requisito da cautelar fiscal, poderá haver o ajuizamento a partir do arrolamento na hipótese do art. 64, não é necessário sequer aguardar qualquer atitude do contribuinte com a finalidade de alienação, ficando aparentemente sem sentido o requisito previsto no inciso seguinte (VII) que estabelece como requisito para o ajuizamento a alienação de bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei, não fosse a previsão do parágrafo único do art. 1º da LMCF, que permite o ajuizamento da cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, assunto que trataremos no item seguinte.

Assim, o arrolamento apresenta-se como um procedimento administrativo preparatório de uma futura e eventual medida cautelar fiscal, eis que, a partir do arrolamento, o sujeito passivo deverá comunicar o fisco quando alienar, transferir ou onerar seus bens e direitos arrolados, sob pena de contra ele poder ser requerida medida cautelar fiscal, com a possibilidade da efetiva indisponibilização do seu patrimônio.

Pode-se dizer que o arrolamento administrativo fiscal tem por objetivo evitar que o desapossamento de bens por contribuintes, que tenham dívidas vultosas frente ao total de seu patrimônio, ocorra sem o conhecimento do fisco e de eventuais terceiros, com prejuízo a credores e pessoas de boa-fé.

Sem nos alongarmos mais no tema do arrolamento, a lei sofre severas críticas, semelhantes às que foram feitas à medida cautelar fiscal, porém mais contundentes, tendo em vista que aparentemente estaria sendo criada uma indisponibilidade patrimonial pela administração e não pelo Poder Judiciário, com violação ao devido processo legal e aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Afirma a doutrina que o arrolamento, apesar de previsto em lei, é medida que padece de indistigável inconstitucionalidade, por afronta ao art. 5º, LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e inciso LV – aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Afirma-se que o arrolamento fiscal é incompatível com o comando constitucional que garante o contraditório e a ampla defesa aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, em razão da inexistência de previsão legal do contraditório no arrolamento fiscal, cabendo ao contribuinte apenas ser passivo na imposição do arrolamento, não estando aberta qualquer possibilidade de questionar o cabimento nem a proporção da medida. Assevera Hugo de Brito Machado Segundo:

“O arrolamento tem duas finalidades. Uma aparente e outra disfarçada. A sua finalidade aparente é a de tornar conhecido da Fazenda o patrimônio do suposto devedor, de sorte a facilitar a penhora e conseqüentemente garantir a eficácia do processo executivo fiscal. O rol de bens e direitos do sujeito passivo na verdade facilita a penhora sobre um, alguns ou todos os bens do devedor, se e quando promovida a execução fiscal. Tem, todavia, o arrolamento, uma finalidade disfarçada, ou oculta, que é a de criar um constrangimento para o contribuinte, dificultando suas atividades, com que pretende a Fazenda obrigá-lo, por via oblíqua, a pagar o que lhe esteja sendo exigido, sem questionar a legalidade da exigência.

(...) Em tese, o arrolamento presta-se para dar maior eficácia à execução fiscal. O acompanhamento do patrimônio do contribuinte permite a propositura da ação cautelar fiscal, a indicação de bens à penhora e a frustração de tentativas de fraude à execução. Assim, os efeitos que produz no plano teórico são: (a) a publicidade da situação patrimonial do titular dos bens arrolados; (b) o dever deste de informar ao Fisco a alienação dos bens arrolados; e ainda, (c) facilitar a realização da penhora quando da propositura da execução fiscal.

(...) A publicidade emprestada ao arrolamento, que é levado ao registro imobiliário, aos órgãos ou entidades que registram ou controlam a propriedade de bens móveis e ao registro de títulos e documentos, cria contra o titular dos bens arrolados, na prática, a proibição de dispor de seus bens, posto que ninguém vende se não houver comprador, e com certeza em face do arrolamento todos ficarão predispostos a não comprar, ou pelo menos a aviltar o preço dos bens do objeto do arrolamento.

(...) O suposto débito, que pode ser até inteiramente improcedente, impressionará seus concorrentes, fornecedores e compradores, dando-lhes a falsa impressão de fragilidade de sua situação econômica, o que será terrivelmente prejudicial ao exercício de suas atividades.

(...) Já que a lei não impede, e nem poderia impedir, a alienação dos bens, o registro do arrolamento é absolutamente inútil como garantia do crédito tributário. Presta-se apenas para criar um abusivo constrangimento ao contribuinte que pretenda utilizar o seu legítimo direito de defesa, impugnando os autos de infração contra eles lavrados.¹⁸⁶

Neste mesmo sentido criticou Djalma Campos ao afirmar que “As alterações procedidas pela Lei 9.532/97, e mesmo a criação do arrolamento administrativo (tratado por nós em tópico anterior) procuram dar maior eficácia a esse instrumento. Ocorre que a remoção de determinados dispositivos de segurança dos contribuintes previstos na legislação pretérita chegam a colocar em risco o direito de propriedade.”¹⁸⁷

4.3.7. Alienar bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;

Esta é outra hipótese trazida pela Lei nº 9.532/97 e incluída no inciso VII do art. 2º da LMCF, que permite ao credor Fazendário o início da ação cautelar fiscal antes mesmo da constituição definitiva do crédito tributário, considerando a constituição definitiva o encerramento da discussão na esfera administrativa, nos termos do art. 1º da LMCF (conforme entendimento que expusemos acima, no capítulo III), o que o diferencia do inciso anterior (VI), que permite a propositura da cautelar fiscal, quando o débito do devedor superar 30% de seu patrimônio conhecido, porém somente com a constituição definitiva do crédito tributário.

¹⁸⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. In Revista de Direito Tributário n. 82., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 22 e ss.

¹⁸⁷ CAMPOS, Djalma. *Direito Processual Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Atlas, 1998, p. 74.

4.3.8. Ter sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário

Este dispositivo também foi incluído pela Lei nº 9.532/97, e não foi outra sua sorte senão ser alvo de duras críticas por grande parte da doutrina e até mesmo por decisões judiciais. A referida lei não disciplinou o que significava a inaptidão fiscal, mas esta situação já era prevista na Lei nº 9.430/96, que após diversas alterações está consolidado o texto, sobre a declaração de inaptidão fiscal, nos arts. 81 e 82, dando amplos poderes à recém criada Receita Federal do Brasil, para regulamentar a forma de declaração de inaptidão, senão vejamos:

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, **nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

A referida Lei está atualmente regulamentada pela Receita Federal do Brasil através da Instrução Normativa de nº 748, de 28 de junho de 2007, que tratou da declaração de inaptidão em seu artigo 34:

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I - omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, DSPJ - Inativa ou DSPJ - Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II - omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III - inexistente de fato; ou

IV - que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei;

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Neste mesmo instrumento normativo infra-legal estão previstos os efeitos desta situação:

Art. 47. Sem prejuízo das sanções previstas na legislação, a pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta ficará sujeita:

I - à inclusão no Cadastro Informativo dos Créditos Não Quitados de Órgãos e Entidades Federais (Cadin);

II - à vedação de obtenção de incentivos fiscais e financeiros; e

III - ao impedimento de:

a) participar de concorrência pública, bem como celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos;

b) transacionar com estabelecimentos bancários, inclusive quanto à movimentação de contas-correntes, à realização de aplicações financeiras e à obtenção de empréstimos, bem como realizar operações de crédito que envolvam utilização de recursos públicos; e

c) transmitir a propriedade de bens imóveis.

Parágrafo único. O impedimento de transacionar com estabelecimentos bancários a que se refere a alínea "b" do inciso III não se aplica a saques de importâncias anteriormente depositadas ou aplicadas.

É fácil identificar os efeitos gravíssimos que pode gerar a referida declaração, além de se permitir ou obrigar o ajuizamento da cautelar fiscal, o que pode agravar ainda mais a situação do contribuinte com a indisponibilidade de todos os seus bens e direitos, sendo certo que também alcança terceiros nas hipóteses de simulação, fraude contra credores e execução, tendo em vista que a norma prevê o encaminhamento para a inscrição em dívida ativa e execução:

Art. 50. O encaminhamento, para fins de inscrição e execução, de créditos tributários relativos à pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta, nas hipóteses dos incisos I, II e IV do art. 34, será efetuado com a indicação dessa circunstância e da identificação dos responsáveis tributários correspondentes.

Parágrafo único. O disposto no **caput** aplica-se, também, à hipótese de que trata o inciso III do art. 34 relativamente aos créditos decorrentes de fatos geradores ocorridos antes da paralisação das atividades da entidade.

Art. 51. A RFB manterá, em suas unidades e na sua página na Internet, para consulta pelos interessados, relação das pessoas jurídicas cujas inscrições no CNPJ hajam sido declaradas inaptas.

Art. 52. O motivo e a data a partir da qual serão considerados inidôneos os

documentos emitidos pela pessoa jurídica declarada na situação de inscrição inapta deverão constar do ADE

Mister salientar as críticas que tais dispositivos vem sofrendo por parte da doutrina, o que inevitavelmente se refletirá na ação cautelar. Assevere-se que estas restrições vem sendo denominadas de políticas, para Hugo de Brito Machado¹⁸⁸, “correspondem às restrições ou proibições impostas ao contribuinte como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de tributação; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros”.

Importante mencionar o voto do Min. Celso de Mello, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro - e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários -, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas.¹⁸⁹

O teor destes enunciados sumulares está assim disposto, *verbis*:

70 – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Referência: Lei dos Exec. Fiscais, arts. 1º e 6º – Rec. em Mand. Secur. 9.698, de 11-7-62 (D. de Just. de 29-11-62 p. 791). Rec. Extr. 39.933, de 9-1-61.

323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Referência: Lei das Exec. Fiscais, arts. 1º e 6º – Rec. Extr. 39.933, de 9-1-61.

547 – Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Referência: Const. Fed. de 1946, art. 141, § 14. Const. Fed. de 1967, art. 150, § 23. Decs.-leis 5, de 13-11-37, art. 1º (D. Oficial de 22-11-37); 42, de 6-12-37, art. 1º (D. Oficial de 10-12-37), e 3.336 de 10-6-41, art. 2º (D. Oficial de 13-6-41). Const. Fed. de 1969, art. 153, § 23. – Recs. Extr.60.664, de 14-2-68 (Ver.

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário. nº 30, São Paulo: Dialética, 1998, p. 46-47.

¹⁸⁹ RTJ 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI.

Trim. Jurisp. 45/629), 63.047, de 14-2-68 (D. de Just. de 28-6-68), 63.045, de 11-12-67 (Ver. Trim Jurisp. 44/422); e 64.054, de 5-3-68 (Ver. Trim. Jurisp. 44/776).

4.3.9. Praticar outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

Neste dispositivo o legislador praticamente deu uma carta branca nas mãos do credor fiscal, posto que para caracterizar a prática de outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito a Lei .9.532, de 1997, não cuidou de estabelecer qualquer parâmetro objetivo. Pode-se dizer que pelo simples fato de estar inadimplente já seria suficiente para sofrer uma constrição decorrente da cautelar fiscal.

4.4. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS.

Seguindo em nossa linha de trabalho, apresentados o estudo acima sobre as condições da ação no processo cautelar, sem as quais não se poderá admitir a inicial. Agora vamos nos deter sobre os pressupostos processuais, que ao lado das condições da ação servem como requisitos de admissibilidade do julgamento de mérito no Direito Brasileiro,¹⁹⁰ chegando Barbosa Moreira a afirmar que os pressupostos processuais servem como filtro, impedindo a passagem de pretensões formalmente inviáveis.¹⁹¹ Conclui Bedaque que os pressupostos processuais são exigências legais destinadas à proteção de determinados valores inerentes às partes e à jurisdição, objetivando dar efetividade ao processo como instrumento de acesso à ordem jurídica justa.¹⁹²

As condições da ação, os pressupostos processuais e o mérito, constituem três planos distintos: ação, processo e mérito; consagrados pelo legislador do CPC. Os pressupostos processuais pertencem ao plano do processo e são classificados pelo CPC em seu art. 267, IV, como “pressupostos de constituição e desenvolvimento regular do processo”, dos quais depende a existência e validade do processo.¹⁹³ Tais pressupostos são os requisitos mínimos para que seja considerada existente e válida uma relação processual, sem qualquer proximidade

¹⁹⁰ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. op. cit. p. 183

¹⁹¹ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Sobre pressupostos processuais. In *Temas...*, op. cit.: Quarta série. p. 89.

¹⁹² BEDAQUE. op. cit., p. 186.

¹⁹³ GUERRA, Marcelo Lima. *Estudos sobre o Processo Cautelar*. op. cit., p. 73.

com a relação substancial da lide.¹⁹⁴ É uma condição necessária para a obtenção de um pronunciamento, favorável ou desfavorável, sobre a demanda.¹⁹⁵

Sobre a classificação dos pressupostos processuais, adverte Bedaque que no Brasil predomina a corrente ampliativa, diferentemente de outros países, onde sequer há distinção entre pressupostos processuais e condições da ação, dividindo-os em subjetivos e objetivos¹⁹⁶. Os primeiros referem-se ao juiz (investidura, competência e imparcialidade) e às partes (capacidade de ser parte, capacidade de estar em juízo e capacidade postulatória). Os objetivos dizem respeito aos atos do processo (petição inicial apta, citação válida e regularidade do procedimento). Há também os pressupostos negativos ou extrínsecos, que são fenômenos impeditivos do desenvolvimento do processo, tais como a litispendência, a coisa julgada, pagamento de custas, entre outros.¹⁹⁷

Para outra parte da doutrina os pressupostos processuais devem ser entendidos como os eventos que devem estar presentes ou ausentes, consoante o caso, para que o processo tenha início e regular desenvolvimento e devem ser classificados em três classes: os de existência; os de validade e os negativos.¹⁹⁸

Na categoria dos pressupostos de existência podem ser incluídas as seguintes situações: provocação inicial, jurisdição e citação; na categoria dos pressupostos de validade: aptidão da provocação inicial, competência do juízo, imparcialidade, capacidade de ser parte e capacidade de estar em juízo, capacidade postulatória, citação válida; na categoria dos pressupostos negativos: litispendência, coisa julgada, perempção, convenção de arbitragem e falta de caução ou outra prestação exigida pela lei.¹⁹⁹

Diante desta sumária apresentação dos pressupostos processuais pode-se verificar que não há questionamentos sobre o *fumus boni juris* e o *periculum in mora* neste plano. A presença ou não destes elementos será fator a ser observado no momento da análise das condições da

¹⁹⁴ CARPENA, Marcio Louzada. op. cit., p. 124

¹⁹⁵ BUZAID, Alfredo. *Do agravo de petição no sistema do código de processo civil*. 2ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1956, p. 64.

¹⁹⁶ LACERDA, Galeno. *Despacho saneador*. Porto Alegre: La Salle, 1953, pp. 57-98.

¹⁹⁷ BEDAQUE. op. cit. p. 188.

¹⁹⁸ BUENO, Cassio Scarpinela. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil*. 3ª. ed., Vol. 1. São Paulo: Saraiva. 2009, pp. 404 a 429.

¹⁹⁹ Idem.

ação, para aqueles que assim entendem, ou no mérito da cautelar fiscal²⁰⁰, como em qualquer outra cautelar, não interferindo na existência ou validade da relação processual.

Evidentemente que não é nosso objetivo esgotar o estudo do direito processual sobre pressupostos processuais, não é este o objeto de nosso estudo, mas apenas sinalizar o rumo a ser traçado em razão da opção do legislador e de grandes representantes da doutrina pátria sobre o tema. Nosso objetivo é apresentar o panorama dos eventuais questionamentos sobre o processo cautelar fiscal sob o prisma dos pressupostos processuais.

4.4.1. Competência para julgar a cautelar fiscal

A estrutura do Poder Judiciário existente atualmente tem causado muitas discussões preliminares sobre os limites da competência dos diversos órgãos jurisdicionais, questionamentos versando ora sobre o juízo competente, ora sobre a natureza da competência se absoluta ou relativa. Razão pela qual iniciamos o estudo deste pressuposto processual subjetivo, que diz respeito ao poder investido ao juiz para prosseguir no julgamento do processo, conforme preceitua o art. 86 do CPC.

A competência pode ser definida como sendo “o poder que tem um órgão jurisdicional de fazer atuar a jurisdição diante de um caso concreto”²⁰¹, cuja delimitação é proveniente, previamente, da Constituição e das leis, que se estabelecem segundo critérios de especialização da justiça, distribuição territorial e divisão de serviço.

Podemos também definir a competência como medida da jurisdição de cada órgão do Poder Judiciário, que vem definida nas regras de competência, segundo o professor Marcelo Abelha Rodrigues “na aferição da competência, ou seja, para se saber qual o órgão ou juiz competente para julgar uma determinada causa, diversos são os critérios utilizados pelo legislador, como, por exemplo, a matéria que será discutida em juízo, a pessoa que está sendo demandada, o local onde ocorreu o fato que deu origem à propositura da ação, o pedido formulado, o valor da causa, etc.”²⁰² Estes critérios podem ser agrupados e classificados da seguinte forma: competência em razão da matéria, em razão da função exercida, em razão do território e em razão do valor.

²⁰⁰ CARPENA, op. cit., p. 125.

²⁰¹ GRECO FILHO, Vicente. Direito Processual Civil. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2008. p. 178.

²⁰² RODRIGUES, Marcelo Abelha. Manual..., op. cit., p. 88.

Os diversos doutrinadores de processo civil apresentam um roteiro extenso para a determinação da competência, em razão da enorme quantidade de divisões e critérios. Para Greco Filho são necessárias seis etapas:

1. definição da competência internacional, segundo as normas dos arts. 88 a 90 do Código de Processo Civil. Isso porque se uma lide não tem nenhum elemento de conexão com o Brasil nenhum órgão jurisdicional brasileiro é competente para ela;
2. definição da competência originária dos Tribunais. Essa atribuição é direta e exclui qualquer outra, mesmo porque, se a Constituição quer ressaltar a competência de alguma justiça especial, o faz expressamente. Essa definição está na Constituição da República e nas Constituições e leis por ela indicadas;
3. definição da competência das justiças especiais, constantes da Constituição e leis por ela indicadas;
4. não sendo nenhuma delas, nessa ordem, a competência é da justiça comum. Mas tem precedência a da Justiça Federal, que apesar de ser comum, guarda um grau de especialidade em face da Justiça Estadual, que é a mais comum de todas. A competência da Justiça Federal encontra-se no art. 109 da Constituição;
5. não sendo da competência da Justiça Federal, a lide é de competência da Justiça Estadual, devendo definir-se, então, a competência de foro, ou territorial, cujos critérios de determinação estão no Código de Processo Civil;
6. determinado o foro ou comarca, se nesse foro houver mais de um juízo, a competência se determina pela distribuição, se no foro todos os juízos tiverem a mesma competência, ou pelos critérios estabelecidos na Lei de Organização Judiciária de cada Estado.²⁰³

Por tais critérios é que a Constituição, a Lei e os regimentos internos dos tribunais estabelecem a divisão e os limites das atividades jurisdicionais entre os diversos órgãos do Poder Judiciário. Estas regras podem ser flexíveis ou não, quando serão consideradas regras

²⁰³ GRECO FILHO, op. cit., pp. 179-180.

absolutas ou relativas. Mister identificarmos esta situação em razão da possibilidade do juiz reconhecer de ofício sua incompetência e remeter os autos ao juiz competente, o que está diretamente relacionado com nosso tópico, haja vista que no art. 5º da LMCF está previsto que ela será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e caso esteja no tribunal será competente o relator do recurso de apelação, havendo decisões no sentido de se tratar de competência relativa e outras no sentido de se tratar de competência absoluta.

Atualmente com a recente reforma da Constituição pela Emenda Constitucional nº 45 promulgada em 2004, a competência para a execução da dívida ativa da União está dividida entre a Justiça Federal e a Justiça do Trabalho, art. 114, VII²⁰⁴ e VIII²⁰⁵ da CF/88, cabendo a esta última executar de ofício as contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, da Constituição, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir, ficando o restante para a Justiça Federal.

Na Justiça Federal foram criadas varas especializadas em execução fiscal, mas sem condições de abranger todo o território nacional, razão pela qual os juízes de direito ainda mantêm grande acervo de execução fiscal da União nos municípios que não são sedes de varas federais,²⁰⁶ o que nos leva a questionar a qualidade desta competência se relativa ou absoluta.

Vale dizer que o Princípio do Juiz Natural, previsto na Magna Carta, por se tratar de uma norma de eficácia contida e de aplicabilidade imediata²⁰⁷, foi regulamentada pela legislação infraconstitucional, *in casu*, pelo vigente Código de Processo Civil, o qual delimita a matéria de competência do juízo e do juiz. O tratamento da matéria no CPC classificou a competência em duas espécies: relativa e absoluta.

²⁰⁴ Ainda não está pacificado o entendimento sobre a competência da Justiça Federal para a execução de multas decorrentes de violação da legislação trabalhista, art. 114, VII da CF, vejam-se os acórdãos conflitantes: STJ, CC 54.605-SP, julgado pela 1ª Seção em 22.03.2006, mantendo a competência na Justiça Federal e meses após o CC 62.836-SP, a mesma Seção julgou em sentido contrário, atribuindo à Justiça do Trabalho a competência.

²⁰⁵ Sobre a execução do FGTS a posição da jurisprudência é mais pacífica e tem mantido a competência da Justiça Federal, tema já sumulado pelo STJ, verbete nº 349 – Compete à Justiça Federal ou aos juízes com competência delegada o julgamento das execuções fiscais de contribuições devidas pelo empregador ao FGTS.

²⁰⁶ Art. 109 (...) § 3º - Serão processadas e julgadas na justiça estadual, no foro do domicílio dos segurados ou beneficiários, as causas em que forem parte instituição de previdência social e segurado, sempre que a comarca não seja sede de vara do juízo federal, e, se verificada essa condição, **a lei poderá permitir que outras causas sejam também processadas e julgadas pela justiça estadual.** (grifei);

²⁰⁷ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros. 2003.

A competência é dita absoluta, pois uma vez fixada pela lei, é inderrogável, não podendo ser modificada e nem prorrogada (art.111 do CPC) e deve ser reconhecida de ofício pelo juiz, conforme estabelece o artigo 113 do Código de Processo Civil:

Art. 113. A incompetência absoluta deve ser declarada de ofício e pode ser alegada, em qualquer tempo e grau de jurisdição, independentemente de exceção.

§ 1^o Não sendo, porém, deduzida no prazo da contestação, ou na primeira oportunidade em que lhe couber falar nos autos, a parte responderá integralmente pelas custas.

§ 2^o Declarada a incompetência absoluta, somente os atos decisórios serão nulos, remetendo-se os autos ao juiz competente.

Vê-se que a competência absoluta é vício grave no processo, causando até mesmo a nulidade dos atos decisórios praticados pelo juiz dito incompetente. Tratando-se, portanto, de um vício insanável e incorrigível, a sentença de mérito proferida por juiz incompetente, torna-se nula, mesmo depois de transitada em julgado, sendo suscetível de ação rescisória (art. 485, II do CPC).

Obtempera-se que a competência absoluta pode ser alegada pelas partes ou intervenientes a qualquer momento e grau de jurisdição, independente de exceção. Além da possibilidade de ser decretada de ofício pelo juiz, por se referir a interesse público, sendo norma cogente, o disposto no art. 301, II do CPC, que permite ao réu alegar como preliminar processual a incompetência absoluta.

Art. 301. Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar.

[...]

II - incompetência absoluta;

A competência absoluta é fixada em razão da matéria, com relação à qualidade das partes e pelo critério funcional. Dada a relevância do tema, os critérios de determinação da competência absoluta apontados serão analisados com mais detalhes.

A competência *ratione materiae* (em razão da matéria) é aquela que se refere à natureza da causa, podendo ser vista sob duas vertentes. A primeira, versa sobre a determinação da justiça competente, ou seja, se federal, do trabalho, militar, estadual ou eleitoral. A segunda estabelece, após a descoberta da justiça competente, o juiz ou o tribunal que tenha sido conferida a competência para a demanda. Deste último critério, infere-se o surgimento dos denominados juízos privativos, estabelecidos pela organização judiciária, como, por exemplo,

varas de execução fiscal, varas da fazenda pública, varas de acidentes de trânsito, etc.

O Código de Processo Civil não trata especificamente da competência absoluta com relação à qualidade das partes, mas para determinar a competência da Justiça Federal, deve-se considerar objetivamente os sujeitos da relação processual, nas causas em que intervenha a União Federal, seja autora, ré, assistente ou oponente (art. 109, I da CF), que tem previsão constitucional.

A competência absoluta em razão do critério funcional é determinada em dois planos, como leciona Ovídio A. Baptista da Silva²⁰⁸. A competência funcional se estabelece tanto no plano vertical como horizontal. Na verdade, a competência funcional no sentido horizontal seria a mesma competência em razão da matéria e quando ocorre no sentido vertical, chama-se de competência hierárquica.

A título exemplificativo, a competência será dos tribunais para o julgamento de apelação contra sentença de juiz singular e, ainda, a competência do juízo da ação de conhecimento para a execução da sentença (art. 575, II do CPC).

Estas considerações são importantes para podermos identificar corretamente a competência no caso das execuções fiscais. O Código de Processo Civil, em seu art. 578, dispõe que "a execução fiscal (art. 585, VI) será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado". Pela leitura do art. 5º da Lei nº 6.830/80 essa competência exclui a de qualquer outro Juízo. Mesmo porque, se esta execução fosse processada no juízo federal sede de uma vara federal em outro município, não seria célere, tampouco econômico, pois a realização dos atos processuais se daria por meio de cartas precatórias.

Questiona-se se neste caso o declínio de competência pode ser decretado de ofício ou se deveria ser provocado pela parte, posto que simplesmente por se tratar de competência territorial, não poderia ser declarado de ofício. Segundo entendimento majoritário dos tribunais superiores, essa hipótese é de competência funcional, encontrando previsão no art. 15, I, da Lei 5.010/66 em consonância com o art. 109, § 3º da CF. Vale transcrever o citado

²⁰⁸

SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil* – Vol. I. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 56.

dispositivo da referida lei, recepcionado pela Constituição Federal:

Art. 15. Nas Comarcas do interior onde não funcionar Vara da Justiça Federal (artigo 12), os Juízes Estaduais são competentes para processar e julgar:

I - os executivos fiscais da União e de suas autarquias, ajuizados contra devedores domiciliados nas respectivas Comarcas;

...

Portanto, trata-se verdadeiramente de competência funcional, portanto absoluta, podendo e devendo ser decretada de ofício. Mister citar que já há várias decisões prolatadas nos tribunais sobre o tema, vale transcrever os seguintes acórdãos:

Acórdão Origem: STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP - RECURSO ESPECIAL - 1047303 Processo: 200800776020 UF: RS Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA Data da decisão: 03/06/2008 Documento: STJ000327501 Fonte DJE DATA:19/06/2008 Relator(a) CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO).

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IBAMA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JUSTIÇA ESTADUAL. DOMICÍLIO DO EXECUTADO. COMPETÊNCIA ABSOLUTA.

1. Não se conhece do recurso especial, no tocante a afronta ao dispositivo da Constituição, uma vez que sua apreciação, por esta Corte Superior, implica a análise de matéria de cunho eminentemente constitucional, o que se mostra defeso em sede de recurso especial, sob pena de usurpação de competência constitucional atribuída ao egrégio STF.

2. De acordo com o disposto no artigo 109, §3º, da CF/88 e no artigo 15, inciso I, da Lei 5.010/66, a competência para processar e julgar execução fiscal movida pela União ou suas autarquias contra executado domiciliado em Comarca que não possua sede de Vara Federal, é da Justiça Estadual, sendo a aludida competência absoluta, abrangendo, inclusive, as ações incidentais conexas à execução.

3. Recurso Especial conhecido em parte e, nessa, não provido.

Acórdão: Origem: TRIBUNAL - SEGUNDA REGIAO Classe: AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 138118 Processo: 200502010059458 UF: ES Órgão Julgador: QUINTA TURMA ESPECIALIZADA Data da decisão: 07/12/2005 Documento: TRF200151253 Fonte DJU - Data::15/02/2006 - Página::82 Relator(a) Desembargadora Federal VERA LUCIA LIMA

Ementa PROCESSO CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO EM EXECUÇÃO FISCAL - DECLÍNIO DE COMPETÊNCIA - DOMICÍLIO DO DEVEDOR - COMARCA DO INTERIOR ONDE NÃO FUNCIONA VARA DA JUSTIÇA FEDERAL - COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA ESTADUAL. ART. 109, § 3º, DA CF/88 - AGRAVO DESPROVIDO.

Trata-se de agravo interposto pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Espírito Santo - CRC/ES -, objetivando a reforma da decisão que, em sede de execução fiscal, declinou, ex officio, da competência, determinando a remessa dos autos ao Juízo de Direito da Comarca de Jaguaré/ES, por situar-se neste município o domicílio do executado. - De acordo com art. 15, inciso I, da Lei n.º 5.010/66, nas comarcas do interior onde não funcionar Vara da Justiça Federal, os juízes estaduais são competentes para processar e julgar os executivos fiscais da União e de suas autarquias, ajuizadas contra devedores domiciliados nas respectivas comarcas. - **Prevê a Constituição Federal que “a lei poderá permitir que outras causas**

sejam também processadas e julgadas pela justiça estadual” (art. 109, § 3º), tendo sido recepcionado o art. 15, I, da Lei n.º 5.010/66, segundo o qual, nas comarcas do interior onde não funcionar Vara da Justiça Federal (art. 12), os juízes estaduais são competentes para processar e julgar os executivos fiscais da União e de suas autarquias. - A hipótese não é de competência de foro (territorial), mas sim de competência de juízo (funcional), sendo, portanto, absoluta e declinável de ofício. Isto porque, tanto o município de Jaguaré, quanto a capital Vitória, situam-se no mesmo foro – Seção Judiciária do Espírito Santo. Ora, entre Varas situadas na mesma Seção Judiciária, o aspecto que define a competência é o funcional e não o territorial. - Agravo de instrumento desprovido.

Acordão Origem: TRIBUNAL - SEGUNDA REGIAO
 Classe: AG - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 43712
 Processo: 199902010373977 UF: RJ Órgão Julgador: QUINTA TURMA
 Data da decisão: 26/06/2001 Documento: TRF200078257
 Fonte DJU - Data::09/08/2001

Relator(a) Desembargador Federal RALDÊNIO BONIFACIO COSTA
 Ementa AGRAVO - COMPETÊNCIA RELATIVA E ABSOLUTA - APLICAÇÃO DA LEI N.º 5.010/66, ART. 15, I - FORO COMPETENTE PARA AS EXECUÇÕES FISCAIS E EMBARGOS CORRESPECTIVOS.

I- O art. 15,1, da Lei n.º 5.010/66, fixa como domicílio do Executado, para se processarem as execuções fiscais e serem julgados os embargos correspectivos, o que se dá, além de observados os princípios da razoabilidade e da economia processual, em virtude do eficaz funcionamento da justiça, **caracterizando marco de competência absoluta, porque funcional.**

II- Agravo improvido. Decisão mantida. (grifos nossos)

Nessa mesma linha se manifestou por unanimidade a Quarta Turma Especializada do TRF da 2ª Região em recente decisão no Agravo de Instrumento nº 2009.02.01.003918-0, de relatoria do Exmo Sr. Dr. Alberto Nogueira, no qual se pretendeu a reforma da decisão prolatada pelo juiz de primeiro grau, que declinou de ofício a competência determinando que o feito tivesse curso na comarca sede da residência do executado.

PROCESSUAL CIVIL. COMPETÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. ART.578, INCISO V, DO CPC. FORO DO DOMICÍLIO DO RÉU. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

I- Dispõe o artigo 578, inciso V, do Código de Processo Civil que a execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu, e que, se não o tiver, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado, inexistindo óbice ao reconhecimento de ofício pelo juiz da incompetência que deriva da não observância do mencionado dispositivo legal.

II- O processamento da execução fiscal em local diverso do foro do domicílio do réu, além de contrariar a norma supra-transcrita, impõe desnecessária onerosidade e morosidade aos atos processuais praticados.

III- Deve prevalecer o interesse público, a subsumir o órgão judicial ao poder-dever de velar pela observância estrita da norma de competência.

IV- A turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo de instrumento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas: Decide a Quarta Turma Especializada do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, em negar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do Voto do Relator, constante dos autos e que fica fazendo parte integrante do presente julgado. Rio de Janeiro, 02 de junho de 2009. (data do julgamento).

Publicação: 27/10/2009. (grifos nossos).

Não se tratando de mudança de endereço do executado após a propositura da ação fiscal, mas sim de ação proposta em domicílio diverso do executado, o que dificulta sobremaneira o desenvolvimento célere do feito e depõe contra a economia processual, não resta outra alternativa senão a remessa dos autos ao juiz competente. Da mesma forma deve ser observado em relação à medida cautelar fiscal, que deve ser ajuizada no mesmo juízo competente para a execução fiscal, caso contrário poderá ser reconhecida a incompetência de ofício pelo juiz que receber a inicial da cautelar fiscal.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou neste sentido. No caso julgado tratava-se de competência delegada e foi considerada absoluta, devendo o juízo competente do local do domicílio do executado, processar a execução fiscal e as medidas cautelares incidentais ou preparatórias,²⁰⁹ ainda que exerça a competência delegada.

4.4.2. Requisitos da petição inicial.

Ao tratarmos dos pressupostos processuais tivemos a oportunidade de dizer que a doutrina nacional divide-os em subjetivos e objetivos, sendo que estes dizem respeito aos atos do processo como a petição inicial apta a citação válida e a regularidade do procedimento.

A LMCF em seu art. 6º dispõe que o exequente pleiteará a medida cautelar em petição fundamentada indicando o juízo a quem é dirigida, que tratamos no item anterior, a qualificação das partes e o endereço, quando conhecido. Deverá especificar as provas que serão produzidas e o requerimento de citação.

Tais elementos são insuficientes para a correta formalização da demanda em juízo, fato que não passou despercebido por Lima Neto em seus comentários à referida lei, observando que a mesma crítica que deve ser feita ao art. 801 do CPC, vale para o art. 6º da LMCF, lembrando que é necessária a indicação do valor da causa e a especificação do pedido, sob pena de inépcia da inicial, posto que desta forma haverá prejuízo para a ampla defesa do réu²¹⁰.

4.4.3. Citação no processo cautelar fiscal.

²⁰⁹ STJ, Resp. nº 571.719/RS, 2ª Turma, unânime, Rel. Min. Eliana Calmon, abr/2005.

²¹⁰ LIMA NETO, op. cit., p. 44.

No mesmo artigo 6º há a determinação para o requerimento de citação do réu, que preferencialmente pode ser feito por carta, restando as opções do mandado ou em último caso por edital, que devem obedecer as regras do CPC, previstas no arts. 213 a 233, haja vista que não há previsão na LMCF sobre a formalização da citação.

Em pesquisa informal realizada por nós junto aos juízes de três das quatro varas federais de execução fiscal de Vitória no Estado Espírito Santo e experiência vivenciada no exercício da titularidade da 3ª Vara de Execução Fiscal, também no mesmo Estado, constatou-se que a utilização de citações pelos correios tem se mostrado bastante infrutíferas, além de provocar grande desgaste de trabalho manual na confecção das correspondências, para ao final de vários meses, termos que realizar nova citação por oficial de justiça, a fim de que se verifique melhor se não está havendo alguma tentativa de frustração do ato citatório e colher melhores informações sobre o paradeiro da empresa ou do réu.

Com a certidão do oficial de justiça pode-se melhor avaliar o que pode ter acontecido com o demandado, diante de informações colhidas na localidade, razão pela qual passamos a não mais admitir a citação pelo correio, ainda que requerida pelo exequente, tendo em vista que cabe ao juiz a direção do processo e a escolha dos meios adequados para a satisfação do direito tutelado, com apoio em Carlos Alberto Alvaro de Oliveira, pode-se dizer que “na concepção atual, o princípio dispositivo não abrange os atos próprios da técnica processual, internos ao processo, a exemplo da direção do processo pelo juiz (art. 125 do CPC), e o desenvolvimento do processo por impulso oficial (art. 262, 2ª parte, do CPC).”²¹¹

Muito importante esta brilhante observação do professor Alvaro de Oliveira, que revela uma nova ordem ou dinamismo para o processo, dando ao magistrado mais liberdade na condução do processo e solução do litígio, valendo a pena trazer esta importante passagem de sua obra sobre a teoria e prática da tutela jurisdicional, ao tratar dos poderes do juiz na instrução do processo e conseqüentemente na direção dos atos processuais, que não mais se pode deixar exclusivamente nas mãos das partes, como se apregoava e se defende até hoje, em homenagem ao princípio da imparcialidade:

“O Direito Processual moderno, contudo, vem constantemente evoluindo no sentido do abrandamento da última restrição, de modo a libertar o juiz dessas cadeias

²¹¹ OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro. op. cit., p. 114.

formalísticas atribuindo-lhe poderes intensificados para a investigação probatória, facultando-lhe de conseguinte melhor conhecimento dos fatos, ponto importante na formação de sua convicção. Dentro dessa nova perspectiva, proposta a demanda e delimitados os seus contornos essenciais, com a formulação do pedido e da causa de pedir, constitui dever do juiz controlar o rápido, regular e leal desenvolvimento do processo, assumindo inclusive os meios probatórios, dentro, é claro, dos limites fáticos extremados pelas partes para a causa²¹²

Esta visão dos poderes instrutórios se aplica perfeitamente ao processo de execução e cautelar na busca dos meios necessários a satisfação do crédito e segurança deste direito, pois o processo civil não atua no interesse de nenhuma das partes, mas por meio do interesse de ambos.²¹³

4.4.4. Contagem do prazo para citação.

A citação é o ato pelo qual se chama alguém para integrar o processo na condição de réu ou interessado a fim de se defender, nos exatos termos do art. 213 do CPC. Para Cassio Scarpinella Bueno a citação é o mais polêmico dos pressupostos processuais de existência, que tem despertado grande interesse da doutrina e merecido atenção especial da jurisprudência, haja vista que em algumas situações o processo existirá sem a presença do réu, como é o caso dos arts. 296 e 285-A do CPC.²¹⁴

Evidentemente que fora das hipóteses acima o processo não poderá existir para o réu sem o regular ato citatório, que uma vez realizado vai marcar o início do prazo para a defesa. A LMCF em seu art. 8º estabelece que o requerido será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido indicando as providências que pretenda produzir. Aqui diversamente do processo cautelar normal, cujo prazo para resposta é de cinco dias, foi ampliado e tecnicamente o legislador mais uma vez não foi feliz, porque o correto seria dizer que a citação chama o réu para se defender, apresentar uma resposta²¹⁵, que inclui defesas processuais, preliminares e de mérito na peça de contestação, sendo que poderá apresentar também a exceção de incompetência relativa e de suspeição ou impedimento, além da possibilidade de impugnação do valor da causa.

O início da contagem do prazo para citação foi marcado pelo parágrafo único do art. 8º de forma flagrantemente indevida, para dizer o mínimo, posto que determina a abertura do prazo

²¹² Idem, p. 116

²¹³ Ibidem. p. 121.

²¹⁴ BUENO. op. cit., p. 409.

²¹⁵ LIMA NETO. op. cit., p. 46.

em duas situações:

- a. A partir da juntada aos autos do mandado de citação devidamente cumprido;
- b. ou da juntada do mandado de execução da liminar concedida.

A partir da execução da medida cautelar fiscal, quando concedida liminarmente, não se preocupou o legislador com a efetiva ciência do requerido sobre tais atos processuais, a fim de que se garanta o amplo direito de defesa, constitucionalmente previsto, porém se o atos liminares forem comunicados ao requerido, estará, portanto, assegurado o amplo direito de defesa.²¹⁶

Tem sido muito comum a distribuição de medidas cautelares fiscais com a presença de vários réus, situação que não é muito fácil de se lidar, principalmente pela quantidade de atos para cada parte que deve ser documentado e a contagem do prazo para a resposta do requerido, que poderá se chocar com a necessária celeridade do processo cautelar, em que se exige a conclusão em prazo razoável.

Nesta hipótese de litisconsórcio numeroso o prazo, segundo o Código de Processo Civil, deve ser contado em dobro, art. 191 do CPC, quando presentes advogados diversos para os réus, ou seja, amplia-se para trinta dias o prazo para resposta e a contagem somente terá seu curso apenas com a juntada do último mandado de citação devidamente cumprido, art. 241, III do CPC. Neste caso, na hipótese de não se localizar facilmente um dos réus, a cautelar poderá ficar meses e até anos parada sem prosseguimento, causando enorme prejuízo aos demais envolvidos.

Para se evitar este tipo de situação é aconselhável que não haja a formação de litisconsortes no polo passivo ou quando existir, que se tenha a cautela de verificar a celeridade no cumprimento dos prazos, caso contrário, recomenda-se o desmembramento dos processos e prosseguimento individual.

Não há maiores problemas para o desmembramento, tendo em vista que a eventual sentença a ser proferida não se fará de forma igual para todos, ou seja, não se trata de litisconsórcio unitários, haja vista que não se está realizando julgamento de mérito, mas tão somente

²¹⁶ Idem, p. 47 e 48

cautelar. Tema que abordaremos com mais detalhes no capítulo VI deste trabalho, quando trataremos da coisa julgada e seus efeitos.

5 PROCEDIMENTO CAUTELAR FISCAL

Neste capítulo vamos tratar do procedimento estabelecido na LMCF para o processo cautelar fiscal, apresentando o modo como se exterioriza, a forma com que caminha o processo cautelar voltado para a garantia execução fiscal.²¹⁷ Vale dizer que processo e procedimento são conceitos diversos e que os processualistas não confundem.²¹⁸

A Lei que ora estudamos está inserida no contexto do processo cautelar, mas como seu objetivo é voltado especificamente para a proteção da futura ou já ajuizada execução fiscal, foi batizada pela doutrina com o nome de medida cautelar fiscal, sendo que seria mais adequado tratarmos de procedimento cautelar fiscal ou procedimento fiscal de urgência. Marcelo Abelha ao analisar o Livro III do CPC, que regula o processo cautelar, apregoa que melhor seria denominássemos o processo cautelar de processo de urgência, haja vista que os procedimentos previstos neste Livro concentram tutelas de urgência conservativas e satisfativas, sendo-lhes comum a característica da urgência e da sumariedade formal e material da cognição.²¹⁹

Devido a peculiaridades do objeto do processo (conhecimento, cautelar ou executivo) serão estabelecidos os procedimentos adequados para a solução da crise jurídica, razão pela qual o processo exterioriza-se de várias maneiras diferentes. Uma ação de cobrança não se desenvolve, obviamente como uma de usucapião nem muito menos como uma possessória, não sendo diferente em relação ao procedimento cautelar fiscal, em razão das peculiaridades da proteção do crédito fiscal.²²⁰

²¹⁷ Sobre o conceito de procedimento e processo ver: RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Manual de Direito Processual Civil*, op. cit. p. 222-223.

²¹⁸ THEODORO JUNIOR, Humberto. *Processo Cautelar*. 24ª ed. São Paulo: Leud. 2008. pg. 8.

²¹⁹ RODRIGUES, Marcelo Abelha. op. cit. pg. 223, nota 8.

²²⁰ MAQUES, José Frederico. *Instituições de Direito Processual Civil*, ed. 1958, vol. I. p. 14; SANTOS,

Saliente-se que o Código de Processo Civil dispõe de regramento para os procedimentos cautelares de forma geral nos artigos 801 a 803, que serve de base para as medidas cautelares inominadas ou atípicas e subsidiário para os vários procedimentos especiais, que qualifica de procedimentos específicos, previstos nos artigos 813 a 889.²²¹

113O processo cautelar tem objeto e procedimentos próprios, que a princípio não podem vir no bojo do processo principal que visa assegurar, porém Galeno Lacerda assevera que se não houver tumulto processual no processamento, não vê impedimentos²²², ao que não concordou Humberto Theodoro Junior em razão da necessidade de identidade de tutelas para a cumulação de pedidos, asseverando que a promiscuidade de pedidos heterogêneos, numa só relação processual leva a impasses senão intoleráveis pelo menos indesejáveis, conduzindo, por outro lado, à evidente incompatibilidade de ritos, ressalvando as situações expressamente previstas na lei e que permitem ao juiz atuar de ofício, nos termos do art. 797 do CPC.²²³ O mesmo pode ser dito em relação à execução fiscal e a medida cautelar fiscal.

Após analisarmos as condições da ação e alguns pressupostos processuais, entre eles a elaboração da petição inicial e o ato citatório, que iniciam o processo cautelar, determina a LMCF que o juiz poderá deferir medidas liminares, art. 7º, ato seguinte, art. 8º, o requerido será citado para contestar o pedido no prazo de quinze dias, indicando as provas que pretende produzir, não sendo contestado o juiz deve proferir sentença no prazo de quinze dias, art. 9º, ou em caso de contestação deverá designar uma audiência de instrução e julgamento, caso entenda que deva haver prova a ser nela produzida, nos termos do parágrafo único do mesmo art. 9º e após proferir a sentença.

Vê-se, portanto, que traçou o legislador um procedimento concentrado muito próximo do procedimento cautelar geral previsto nos artigos 801 a 803 do CPC, porém com prazos maiores, tanto para a resposta do réu como para a prolação de sentença, que foram ampliados para quinze dias, diversamente do procedimento previsto no CPC que estabelece o prazo de cinco dias.

Ernani Fidelis do Santos. *Estudos de Direito Processual Civil*. ed. 1975, p. 5, *apud in* Humberto Theodoro Junior. *Processo Cautelar*, op. cit.

²²¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. op cit., p. 129.

²²² LACERDA, Galeno. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Série forense, vol III, tomo I, 8ª ed., 1981, n° 76. pp. 413-419, *apud in* Humberto Theodoro Junior, op. cit., p. 130.

²²³ Idem, p. 130-131.

5.1. CONCESSÃO DE MEDIDAS LIMINARES.

Em todo procedimento cautelar o uso de medidas liminares é sempre salutar em razão da necessidade de urgência, prevendo o CPC em seu artigo 804 a possibilidade do juiz conceder medida cautelar, sem ouvir o réu, quando verificar que ele, sendo citado, poderá torná-la ineficaz.

Na precisa lição Márcio Louzada Carpena “a medida liminar cautelar é um provimento judicial assecuratório, consistente na emissão pelo juiz de uma ordem mandamental, no início da lide e antes da citação da parte adversária na ação cautelar”²²⁴, que o faz observando a presença dos requisitos autorizadores o *periculum in mora* e o *fumus boni juris*, no caso da cautelar fiscal haverá sempre um lançamento que antecede o ajuizamento, como já comentamos, vai além do normalmente exigido para um processo cautelar normal, haja vista que o conceito de fumaça do bom direito não exige aprofundado conhecimento sobre o objeto da futura ação principal de conhecimento ou de execução.

Leciona o mestre Humberto Theodoro que a cognição dos pressupostos da medida liminar deve ser feita à luz de elementos da própria inicial, ou, se insuficientes, de dados apurados em justificação prévia, unilateral, produzida pelo requerente, sem a necessidade de audiência da parte contrária. A sumariedade do provimento exige do julgador a verificação da inegável urgência e as circunstâncias do fato, que devem evidenciar que a citação do réu poderá tornar ineficaz a providência preventiva, sempre justificando sua decisão de forma fundamentada.²²⁵

A concessão da medida cautelar não é uma ato de discricionariedade do juiz, mas um direito da parte, quando reunidos os seus pressupostos legais, que deve ser proferida em decisão interlocutória a desafiar o recurso de agravo,²²⁶ podendo o magistrado no máximo exigir contra-cautela que se materializa como caução.²²⁷

O deferimento da medida cautelar não ofende o modelo constitucional do processo civil, tendo em vista que a incidência dos princípios constitucionais aceita, por definição,

²²⁴ CARPENA, op. cit., p. 187.

²²⁵ THEODORO JUNIOR. Processo Cautelar, op. cit., p. 150-152.

²²⁶ Idem, p. 151.

²²⁷ CARPENA, op. cit., p. 189.

ponderações como esta, em que o princípio da ampla defesa cede espaço, circunstancial e momentaneamente, a outros princípios, como o da efetividade do processo, postergando o contraditório para após o momento de execução do provimento cautelar liminar.²²⁸

Frize-se que o acesso à justiça não está garantido na Constituição apenas como tutela definitiva e satisfativa, sendo a tutela cautelar de urgência uma garantia do devido processo legal ou devido processo constitucional. Nas palavras do professor Bedaque “a possibilidade de o juiz determinar medidas provisórias, cautelares ou antecipadas, está ligada ao poder geral acautelatório do julgador. Sua fonte de legitimidade e o âmbito de eficácia estão demarcados pela Constituição”, afirmando, ainda, que há julgados recentes encontrados na jurisprudência italiana afirmando a inconstitucionalidade de regras que impeçam a emissão de provimentos de urgência necessários a assegurar provisoriamente os efeitos da tutela requerida, sempre que haja fundado receio de dano irreparável.²²⁹

Não poderia ser diferente em relação ao procedimento cautelar fiscal, que permite a concessão de medidas liminares sem o conhecimento da parte contrária, objetivando a indisponibilidade dos bens a serem expropriados para a satisfação do crédito executado.

Evidentemente que a interpretação do disposto no art. 7º não pode se distanciar do que aqui foi apresentado. A concessão da medida liminar será feita desde que estejam presentes os requisitos necessários, em especial a prova da literalidade do crédito, definitivamente constituído ou não, nos casos em que for admissível a propositura da medida antes do julgamento final do lançamento pela administração pública, além dos demais requisitos autorizadores e que configuram o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*, por nós já analisados nos capítulos acima, quando do estudo das condições da ação e dos pressupostos processuais. Sendo certo que a medida liminar é provisória e não dispensa a análise mais aprofundada por ocasião do mérito do processo no momento da sentença.

Crítica o texto legislativo do art. 7º o professor Lima Neto ao afirmar que “explícita e brutal violência cometida contra a consciência do magistrado e o ataque ao princípio do livre convencimento”, com apoio em Ives Gandra continua sua crítica ao afirmar que o legislador permitiu a concessão de uma liminar sem a justificação prévia e sem caução e em afronta ao

²²⁸ BUENO. Cassio Scarpinela, op. cit., vol. 4, p. 216-217.

²²⁹ BEDAQUE. José Roberto dos Santos. Tutela Cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência (tentativa de sistematização). 5ª. ed., São Paulo: Melhoramentos, 2009. p. 84-85.

princípio da persuasão racional juiz, previsto no art. 131 e 136 do CPC, ofendendo a garantia constitucional da igualdade.²³⁰

Diante dos apontamentos doutrinários acima podemos afirmar que o legislador não impõe a concessão liminar requerida automaticamente, tendo em vista que para a propositura de uma medida cautelar fiscal será necessária a demonstração dos requisitos mencionados nos arts. 1º a 4º da LMCF, onde consta a prova do lançamento e de documentos que demonstrem a situação de perigo. Evidentemente que a lei restringiu o que dispõe o CPC, que dá mais liberdade aos particulares na apresentação do *fumus* e do *periculum*, razão pela qual se retira a necessidade de caução ou justificação prévia.

Assevere-se que a medida cautelar que determina a indisponibilidade dos bens pode ser substituída, art. 10º, a qualquer tempo, pela prestação de garantia correspondente ao valor da pretensão da Fazenda Pública, na forma do art. 9º da LEF, de forma a dar maior liberdade ao réu, evitando-se complicações que possam levar à insolvência ou falência do devedor, sempre com a devida autorização do Poder Judiciário.²³¹

5.2. CONTESTAÇÃO E MATÉRIA IMPUGNÁVEL.

A defesa em qualquer processo é parte integrante e fundamental para que seja respeitada a ordem Constitucional do devido processo legal, art. 5º, LIV, do contraditório e da ampla defesa, art. 5º, LV. O acesso à justiça diante de qualquer lesão ou ameaça de lesão à direito é uma garantia fundamental prevista no art. 5º, XXXV da Constituição brasileira, mas nada se faz sem a observância de condições mínimas em que o desenvolvimento do processo deva se dar, assegurando-se aos litigantes as possibilidades de ataque e de defesa que lhe pareçam necessárias, nas palavras de Cassio Scarpinela Bueno “O princípio do devido processo legal, neste contexto, deve ser entendido como o princípio regente da atuação do Estado-Juiz, reconhecendo o direito lesionado ou ameaçado, crie condições concretas de sua reparação ou imunização correspondente.”²³²

No desdobramento do processo o contraditório deve ser entendido como o direito de influenciar, na formação da convicção do magistrado ao longo de todo o processo, não

²³⁰ LIMA NETO, op. cit., p. 45.

²³¹ Idem, p. 49.

²³² BUENO. Cassio Scarpinela, op. cit., vol. I, p. 106-107.

podendo haver uma sentença sem que se tenha permitido e garantido todas as possibilidades de participação daqueles que sofrerão, de alguma forma, os efeitos de sua decisão, sendo fundamental não só a participação efetiva, mas a possibilidade de exercer o amplo direito de defesa com os meios e recursos a ela inerentes, disponibilizando ao réu, não só condições de oferecer uma resposta oportuna, como também condições necessárias de comprovar o acerto de sua defesa, influenciando desta forma, na convicção do magistrado.²³³

Diante de tais postulados é importante que tenhamos em foco que a defesa aqui tratada será exercida nos limites do processo cautelar, em que o mérito será a discussão da existência do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*, além das matérias permitidas no art. 15 da LMCF, quando se poderá também discutir a alegação de pagamento, de compensação, de transação, de remissão, de prescrição ou decadência, de conversão do depósito em renda ou qualquer outra modalidade extintiva da pretensão deduzida. Qualquer outra matéria somente poderá ser analisada em embargos do devedor ou de terceiro.

Define Hugo de Brito Machado Segundo que o objeto da cautelar é assegurar o recebimento do crédito executivo²³⁴:

“A tutela cautelar fiscal é definida por sua finalidade, que é a de assegurar a eficácia, ou a utilidade, da tutela de conhecimento, ou da tutela executiva. Seus pressupostos básicos, portanto, residem na existência de uma situação de perigo à efetividade de uma prestação jurisdicional, e na possibilidade de essa prestação via a ocorrer em favor de quem a requer. É o que a doutrina processualista costuma chamar de perigo da demora, e de aparência do bom direito, respectivamente.

Tais pressupostos autorizam, presentes no caso concreto, a que o juiz atribua maior peso, ou prestígio, ao direito a uma tutela jurisdicional efetiva por parte de quem requer a tutela cautelar que ao direito a um devido processo legal, com ampla instrução probatória, prévio a qualquer ato restritivo de direitos, por parte de quem sofre seus efeitos.

No que pertine à cautelar fiscal, seus pressupostos não diferem muito dos acima resumidamente explicados. A Fazenda Pública há de possuir em seu favor um crédito regularmente constituído em processo administrativo (aparência do bom direito), e esse crédito deve estar com seu adimplemento ameaçado por atos do sujeito passivo que revelem seu propósito de furtar-se fraudulentamente do respectivo pagamento (perigo da demora).”

Neste diapasão conclui que na resposta do requerido sua contestação deve versar sobre a ausência dos pressupostos que autorizam a concessão da medida, questionando a existência ou a validade do crédito (*fumus*), ou negando a ocorrência de atos que justifiquem o receio de

²³³ Idem, p. 110-117.

²³⁴ MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 313.

que esse crédito não será adimplido (*periculum*).²³⁵

Assevera o professor Lima Neto que “nas hipóteses de cautelares fiscais dá-se o mesmo, pois a pretensão de indisponibilidade dos bens do contribuinte é coisa diversa do objeto da execução fiscal, que é justamente a expropriação desses bens para a solvência do débito”. Continuando seus comentários sobre o objeto da cautelar afirma que “permitiu o legislador que matérias típicas de embargos sejam apreciadas no processo cautelar, permissão que, a princípio, pode acarretar alguma dificuldade, pois, normalmente são casos de certa complexidade.”²³⁶

Tais matérias evidenciam a possibilidade de se obter uma sentença própria dos embargos do devedor, produzindo os efeitos inerentes à coisa julgada material, como disciplina o art. 16 da LMCF, não obstante a provável dilação probatória com a realização de perícias, que poderá tornar a decisão da cautelar fiscal mais complexa e até mesmo poderá tornar o rito incompatível para a solução da controvérsia, é recomendável que haja conversão do rito para o procedimento ordinário, a fim de se permitir o amplo direito de defesa e do contraditório para as partes, tendo em vista que o objeto não mais será apenas sobre a cautelar, mas matéria de conhecimento ampla e profunda. Ressalte-se que no caso dos procedimentos sumários é permitido ao juiz a conversão do rito em casos de complexidade:

Art. 277. O juiz designará a audiência de conciliação a ser realizada no prazo de trinta dias, citando-se o réu com a antecedência mínima de dez dias e sob advertência prevista no § 2º deste artigo, determinando o comparecimento das partes. Sendo ré a Fazenda Pública, os prazos contar-se-ão em dobro. (Redação dada pela Lei nº 9.245, de 1995)

(...)

§ 4º O juiz, na audiência, decidirá de plano a impugnação ao valor da causa ou a controvérsia sobre a natureza da demanda, determinando, se for o caso, a conversão do procedimento sumário em ordinário. (Incluído pela Lei nº 9.245, de 1995)

§ 5º A conversão também ocorrerá quando houver necessidade de prova técnica de maior complexidade. (Incluído pela Lei nº 9.245, de 1995)

Na contestação apresentada pelo réu a redação do artigo 8º apresenta uma deficiência, quando diz que o réu será citado para, no prazo de quinze dias, contestar o pedido, sendo certo que na contestação não se alega apenas defesa do mérito, mas também defesas processuais, as

²³⁵ Idem, p. 317.

²³⁶ LIMA NETO, op. cit., p. 58.

preliminares²³⁷, que podem versar sobre as condições da ação ou pressupostos processuais. Também não se pode negar ao réu a possibilidade de utilizar as exceções de suspeição e de impedimento, art. 304 do CPC, que são corolários da imparcialidade e da ampla defesa, no caso da incompetência relativa.

A exceção de incompetência relativa também pensamos ser possível sua utilização, caso o entendimento seja no sentido de se tratar de competência relativa, em que pese termos apresentado o entendimento de que a competência para o ajuizamento da medida cautelar deve ser no mesmo juízo competente para a execução fiscal, nos termos do art. 14 da LMCF, e esta competência é absoluta, razão pela qual a exceção deverá ser argüida na própria contestação como preliminar.

O mesmo ocorre em relação ao processo cautelar previsto no Código de Processo Civil, nos arts. 802 a 803, que embora só trate da contestação, Humberto Theodoro Júnior não vê impedimentos para a utilização das demais exceções, mas não vislumbra a possibilidade de reconvenção, que é remédio processual incabível nos limites do processo cautelar, uma vez que não se destinando à discussão sobre o mérito da controvérsia, não há direito de base oponível.²³⁸ Sendo certo que há previsão na própria LMCF permitindo ao réu trazer matéria própria de embargos, ou verdadeira reconvenção no âmbito da cautelar.

O mérito do processo cautelar, fora das hipóteses previstas no art. 15º da LMCF, como já afirmamos acima, poderá modificar totalmente o processo cautelar e transformar-se em verdadeira ação de embargos, produzindo os mesmos efeitos, com a formação de coisa julgada material. Diante de tal circunstância sugerimos a possibilidade de conversão do rito para o ordinário.

Ainda sobre o tema do mérito na cautelar, nos processos cautelares fora do âmbito fiscal afirma Carpena sobre o conceito de *fumus boni juris*²³⁹:

“De há muito, vem-se dedicando ao estudo exaustivo do *fumus boni juris* na perspectiva cautelar e liminar, sendo que, de uns tempos para cá, têm-se mantido entendimento horizontal e inalterado sobre o assunto. A propósito, essa concepção sobre o tema já foi em outra oportunidade explanada, cabendo aqui repisá-la, já a ratificando com alguma complementações:

²³⁷ Idem, p. 46.

²³⁸ THEODORO JUNIOR. Processo Cautelar...op cit. p. 140.

²³⁹ CARPENA, op. cit., p. 147.

O *fumus boni juris* significa a fumaça de bom direito, ou seja, a probabilidade de exercício presente ou futuro do direito de ação, pela ocorrência de plausibilidade, verossimilhança, do direito material posto em jogo. Acresce-se que ele nada mais é do que a verossimilhança do potencial direito invocado, ou a ser, pelo autor, em relação à demanda principal. Aliás, foi pelo fato de na cautelar bastar a mera verossimilhança do direito, que o mestre italiano Piero Calamandrei concluiu a afirmou que tal processo (provimento) tem natureza hipotética.

Conclui-se que o bom direito tem que ser apenas verossímil, provável, tem que ser uma fumaça; não há necessidade de demonstrar que o mesmo concretamente exista, muito menos o julgador deve se entreter, em princípio, em buscá-lo, bastando uma mera probabilidade.²⁴⁰

O Professor Bedaque ao analisar o mérito do processo cautelar também afirma que “a efetiva presença do *fumus boni juris* e do *periculum in mora* implica concessão da tutela cautelar. Tais requisitos, portanto, representam o mérito do processo. Constituem condições para obtenção do provimento pleiteado, que, mais do que afirmados, necessitam ser provados.”²⁴¹

Estas considerações são importantes para que possamos delimitar o objeto da medida cautelar fiscal e a profundidade de discussão do mérito, sendo certo que para o ajuizamento da inicial deve o credor fazendário apresentar a prova da literalidade do crédito e documentos que comprovem a situação de risco ao crédito, o que em várias situações exigidas pela LMCF não será muito difícil.

Apenas para exemplificar imaginemos a situação prevista no art. 2º, III, cuja redação é: caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens, típica situação de fraude contra credores, que para exame aprofundado somente será viável através de ação revocatória ou pauliana ou mediante a provocação de embargos de terceiro.

Para o julgamento do mérito da cautelar basta a demonstração do patrimônio inferior à dívida e a mera tentativa de alienação com o anúncio da venda do imóvel e caso já tenha sido alienado a discussão somente poderá ser levada a efeito e com profundidade na ação de embargos do devedor ou de terceiro. O objetivo da cautelar será tornar o bem indisponível para futura penhora no processo de execução fiscal.

Caso haja contestação apresentada em Embargos à Execução ou Ação Anulatória, quando as

²⁴⁰ Idem, p. 148.

²⁴¹ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Tutela Cautelar e tutela antecipada...op cit.*, p. 171.

mesmas estiverem garantidas por bens oferecidos à penhora, entende Edmar Oliveira de Andrade que não se justifica a cautelar fiscal²⁴². Neste caso poderá ser argüido como defesa preliminar a carência de ação por parte da Fazenda, pela inexistência de interesse de agir.

5.3. PROCEDIMENTO DE INSTRUÇÃO E JULGAMENTO.

O procedimento de instrução e julgamento previsto pela LMCF é bastante próximo do procedimento estabelecido pelo CPC para as cautelares comuns, porém, como acima afirmamos, os prazos previstos são mais dilatados.

Recebida a petição inicial, com a documentação necessária para demonstrar a constituição do crédito tributário e prova documental das situações previstas no art. 2º da LMCF o juiz deverá verificar se ela está em ordem e se foi requerida a medida liminar, que será possível de ser deferida *initio litis* como prevê o art. 7º da referida lei.

Apresentado a inicial alguma irregularidade, art. 6º da LMCF e 282 do CPC, admite-se sua emenda, para o cumprimento da medida cautelar deferida liminarmente e citação do réu, cujo prazo somente pode ser iniciado após a ciência efetiva da propositura da ação, devendo ser esta a melhor interpretação do disposto no art. 8º da LMCF, seguindo a orientação da doutrina para situação semelhante ocorrida nos dispositivos do CPC, art. 802.²⁴³

Caso a medida cautelar tenha sido requerida em face de vários devedores solidários, como é o caso da formação de grupos econômicos de fato, o prazo para a defesa somente deve ser iniciado após a juntada aos autos do último aviso de recebimento ou mandado citatório, art. 241, III do CPC, e havendo procuradores diversos o prazo deve ser contado em dobro, art. 191 do CPC.

²⁴² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário, Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*, 5ª. ed., São Paulo: Atlas, 2007. p. 202

²⁴³ Pondera o Mestre Humberto Theodoro Junior: A redação do inciso II do art. 802 é ambígua e deve ser entendida como se referindo à juntada aos autos do mandado de execução (*quo non est in actis non est in mundo*) e ainda pressupondo que o requerido tenha isso intimado da medida preventiva realizada. É intuitivo que o prazo nenhum pode correr se a efetiva ciência do interessado.

Na verdade o inciso II do art. 802 é despido de sentido prático, pois, se a citação é necessária, como esclarece o *caput* do mesmo artigo, e o requerente pode promovê-la até cinco dias depois da execução da medida liminar (art. 811, nº II), é claro que somente a contar da citação é que correrá o prazo de defesa. Seria o maior absurdo jurídico admitir, em medidas liminares *inaldita altera parte*, a fluência de prazo de resposta antes da convocação do réu para defender-se ou de sua ciência sobre a pretensão do autor. In *Processo Cautelar*. op. cit. p. 139 e 140. Da mesma forma é o entendimento de Márcio Louzada Carpena, op. cit., p. 287 e 288; Cassio Scarpinela Bueno, op. cit., vol IV, p. 220 e 221.

Tais disposições legais, quando se tratar um número muito grande de pessoas e em lugares diferentes e até mesmo no exterior, até a efetivação do ato citatório de todos os litisconsortes poderá causar um tumulto e muito tempo entre as medidas constritivas e a análise das contestações, o que recomenda o desmembramento dos processos para grupos menores, art. 47 a 49 do CPC, e que possam ser localizados facilmente e na mesma cidade ou até mesmo individualizando a cautelar para cada envolvido, que neste caso é recomendável, por se tratar de litisconsórcio facultativo, haja vista que a sentença da cautelar deverá analisar a situação individual de cada réu e não decidirá mérito envolvendo o direito de crédito, posto que este não é o objeto do processo cautelar fiscal.

No caso de se admitir as hipóteses de outras respostas do réu, como as exceções de impedimento, suspeição e incompetência relativa, o prazo deve ser o mesmo para a contestação, que no caso da LMCF foi fixado no mesmo prazo do CPC para a contestação normal no procedimento de conhecimento.

No que diz respeito a possibilidade de intervenção de terceiros no processo cautelar, vale a pena a leitura da lição de Cassio Scarpinela Bueno, que em resumo afirma não ser possível admitir-se a oposição, a denúncia da lide e o chamamento ao processo, em que se pretende o reconhecimento de um direito, com a formação de um título executivo, apto à sua satisfação, providência estranha ao “processo cautelar”.²⁴⁴

Admite-se, porém, a nomeação à autoria pelo evidente ganho de efetividade e a possibilidade de assistência simples ou litisconsorcial, em razão das peculiaridades do direito material que o une ao assistido ou a seu adversário, para unir esforços em prol de uma decisão jurisdicional que venha a afetar direta ou indiretamente cada um dos interessados.²⁴⁵

A reconvenção embora não seja admitida pela doutrina, como acima expusemos, no processo cautelar, a LMCF permitiu que possam ser tratadas matérias típicas de embargos, art. 15º, que neste caso poderá vir diretamente na contestação e provocar situações bastante complexas, como analisamos no item 5.2, quando tratamos da resposta do réu e da matéria impugnável.

Havendo a citação e não contestado o pedido ocorrerá a revelia ou contumácia, que é a

²⁴⁴ BUENO, op. cit., vol IV, p. 208 e 209.

²⁴⁵ Idem.

ausência de defesa, que ocasionará os seguintes efeitos processuais e substanciais, conforme observa José Olímpio de Castro Filho²⁴⁶:

Efeitos processuais:

- a. Processo correrá sem a audiência do réu, isto é, sem as intimações a ele dos atos processuais (art. 322);
- b. será julgado em cinco dias, independente de instrução ou dilação probatória (art. 803, *in fine*)

Efeitos substanciais:

Todos os fatos alegados pelo requerente presumir-se-ão aceitos pelo requerido como verdadeiro (art. 803).

No caso da LMCF está previsto no art. 9º a pena da confissão em caso de revelia, ressaltando que a sentença da medida cautelar fiscal é proferida com base na análise superficial do *fumus boni juris* o que certamente não fará coisa julgada material, podendo novamente ser debatido em ação de embargos do devedor.²⁴⁷

Não havendo a citação pessoal do réu admite-se a citação por edital ou por hora certa, devendo ser nomeado curador especial, pois nestes casos preserva-se o direito à defesa formal (Art. 9, II, do CPC), sob pena de nulidade processual absoluta. O curador especial²⁴⁸ deverá apresentar a defesa processual, podendo contestá-la de forma genérica.²⁴⁹

Superada a fase postulatória com o recebimento da inicial, citação e fase da resposta do réu, ingressamos na fase ordinatória, que se inicia com as providências preliminares a que se referem os arts. 323 a 328 do CPC. Sendo desnecessária a produção de outras provas pelo réu ou diante da contumácia, passa-se ao julgamento antecipado da lide, art. 330 do CPC. Superadas estas hipóteses, deve o magistrado verificar se ocorrem as hipóteses previstas no art. 329, como adverte Cassio Scarpinela Bueno, que deverá levar à extinção do processo sem

²⁴⁶ CASTRO FILHO, José Olímpio de. *Revelia, efeitos da revelia, declaração incidente, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do pedido*. São Paulo: Revisa Forense, vol. 246, 1978, p. 207.

²⁴⁷ THEODORO JUNIO. *Processo Cautelar*. op. cit. p. 142.

²⁴⁸ Em regra a curadoria especial é exercida pela Defensoria Pública, nos termos do inciso XVI do art. 4º da Lei Complementar nº 80.

²⁴⁹ CARPENA, op. cit., p. 291 a 293.

resolução do mérito, caso contrário, ingressa-se na fase instrutória.²⁵⁰

Havendo necessidade de instrução do feito este é o momento em que as partes poderão apresentar suas testemunhas para oitiva e interrogatório pessoal do réu. Ressalte-se que a matéria de mérito é restrita no processo cautelar e deverá ser concentrada nas questões voltadas à demonstração do *fumus boni juris* e *periculum*, sendo que questões de alta indagação devem ser tratadas em sede de embargos, exceto nas hipóteses do art. 15º, com as observações que já fizemos a respeito do tema.

Nesta fase de instrução admite-se a ampla produção de provas, voltadas tão somente para demonstrar ou desconstruir a existência de um direito, “com informações sumárias, fundadas em critérios de mera plausibilidade”.²⁵¹ Terminada a audiência ingressa-se na fase de sentença.

²⁵⁰ BUENO, op. cit., p. 221 e 222

²⁵¹ SILVA, Ovídio Baptista da. *As ações cautelares e o novo processo civil*, Porto Alegre: Sulina, 1973, p. 65.

6 A SENTENÇA E OS EFEITOS OBJETIVOS E SUBJETIVOS DA COISA JULGADA NO PROCESSO CAUTELAR FISCAL

O processo cautelar fiscal segue a regra geral do processo cautelar comum, por se situar no mesmo plano do processo de conhecimento e do processo de execução, possuindo autonomia destes²⁵², o encerramento se dá por uma sentença, que deve julgar procedente ou improcedente o pedido de segurança ou declarará extinto o processo sem julgamento do mérito por algum dos motivos previstos²⁵³ no art. 267 do CPC, como pudemos acima analisar ao descrever as condições da ação e os pressupostos processuais.

Recomenda-se que a sentença a ser prolatada no processo cautelar seja independente da sentença a ser proferida no processo de conhecimento, em razão da necessidade de se deixar bastante claro a concepção do julgador para cada tipo de mérito, o cautelar e o de conhecimento a fim de propiciar o recurso cabível em cada hipótese,²⁵⁴ muito embora não se pode dizer que a sentença uma seja nula, se ela atende a todos os requisitos legais, em especial a necessária fundamentação.²⁵⁵ No caso do processo cautelar esta situação pode ocorrer quando forem interpostos embargos ou ações anulatórias pelo rito ordinário o sumário.

Não havendo embargos ou ação anulatória, a medida cautelar fiscal deverá ser sentenciada muito antes do encerramento do processo de execução fiscal, haja vista que a indisponibilidade do bem somente sobreviverá até a penhora nos autos da execução, cuja força constritiva é muito maior e irá permitir a expropriação do bem. É razoável que o processo cautelar seja sentenciado antes da penhora, não sendo adequado a suspensão do processo cautelar até a sentença que declara o término da execução, principalmente se a indisponibilidade atinge bens em excesso.²⁵⁶

6.1. COISA JULGADA E EFEITOS OBJETIVOS.

Outra característica importante da sentença no processo cautelar é o efeito da coisa julgada, a decisão de mérito da causa (art. 468 do CPC), que foi definida por Alfredo Buzaid na

²⁵² CARPENA, op. cit., p. 339.

²⁵³ ORIONE NETO, Luiz. *Processo Cautelar*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 201.

²⁵⁴ CARPENA. op. cit., p. 340.

²⁵⁵ AGUIAR, João Carlos de Pestana. *Processo cautelar*, Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, n° 33, jan-mar, 1984, p. 35.

²⁵⁶ NERY JUNIOR, Nelson. *Considerações Práticas sobre o processo cautelar*, Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n° 53, p. 198, jan-mar., 1989.

exposição de motivos do CPC, como sendo o “julgamento desse conflito de pretensões, mediante o qual o juiz, acolhendo ou rejeitando o pedido, dá razão a uma das partes e nega-a à outra, constitui uma sentença definitiva de mérito. A lide é portanto o objeto principal do processo e nela se exprimem as aspirações em conflito de ambos os litigantes.”²⁵⁷

Como adverte Humberto Theodoro Junior, a ação cautelar é puramente instrumental e não cuida da lide principal, do conflito de interesses, a sentença nela proferida nunca é de mérito, e, conseqüentemente, não faz coisa julgada, no sentido técnico.²⁵⁸ A sentença no processo cautelar, assim como a decisão interlocutória que, porventura, antecipe os seus efeitos, tenderá a ser preventiva, provisória e executiva.²⁵⁹

No caso da cautelar fiscal o art. 16 da LMCF deixou claro que a sentença cautelar não interfere no processo de execução, não impedido a Fazenda de propor a execução ou de continuar com a mesma, porém nos casos em que se permitiu a discussão de matéria típicas de embargos do devedor, art. 15, neste caso os efeitos da coisa julgada não serão provisórios, haverá a formação da coisa julgada, de forma tal que o crédito fiscal fica considerado inteiramente desconstituído, em caso de procedência dos argumentos do devedor.²⁶⁰

Interessante observar que o julgador ao prolatar a sentença no processo cautelar em forem argüidas as matérias próprias de embargos, deverá lavrar um dispositivo da sentença semelhante aos casos em que haja uma reconvenção ou pedido contraposto.

6.2. PROVISORIEDADE E EFICÁCIA DA MEDIDA CAUTELAR.

Na primorosa lição do professor Bedaque a provisoriedade é a marca fundamental e distintiva da tutela cautelar, onde questiona o processo cautelar como terceiro gênero, haja vista que a tutela cognitiva e a executiva levam em conta os efeitos do pronunciamento judicial na própria relação jurídica material, sendo que o tipo de crise de direito material que indicará a espécie de tutela adequada a solucioná-la, removendo a incerteza a respeito da existência ou inexistência de um direito, ou excepcionalmente um fato, constituindo novas situações jurídicas ao reconhecer um direito ou afastando a crise de inadimplemento com a condenação

²⁵⁷ Este conceito está na exposição de motivos do projeto de lei do CPC de 1973, n° 6, escrito por Alfredo Buzaid.

²⁵⁸ THEODORO JUNIOR. *Processo Cautelar*, op. cit., p. 176.

²⁵⁹ BUENO, Cassio Scarpinela. *Curso sistematizado de Direito Processual Civil*, vol. IV, op. cit., p. 224.

²⁶⁰ SANTOS, Ernane Fidélis. *Manual de Direito Processual Civil*. Vol II, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 394

e execução do direito reconhecido, mas o processo cautelar não tem por objetivo a satisfação definitiva do direito subjetivo material de alguém, não atua no plano substancial de forma direta, razão pela qual não está no mesmo plano do processo de conhecimento ou de execução.²⁶¹

Sobre a função do juiz nas tutelas cautelares é enfático ao afirmar que²⁶²:

“A tutela cautelar é, todavia, substancialmente diversa das demais. A função cautelar do juiz é permanente e deve ser exercida antes ou no curso dos processos de conhecimento e de execução, pois trata-se de atividade complementar, destinada a garantir o resultado final. A tutela cautelar é concedida com o objetivo de assegurar o escopo da jurisdição, consistente em conferir efetividade ao ordenamento jurídico substancial e restaurar a paz social.

No exercício dessa função cautelar, o juiz é dotado de poderes que em sentido amplo, podem ser incluídos em sua atividade de polícia judiciária.

Considerada a partir de seu caráter instrumental, como garantia dos resultados a serem obtidos pela atividade jurisdicional do Estado, a tutela cautelar tem nítida conotação publicista, pois destinada à proteção do próprio processo e da autoridade do juiz. Nessa linha, teria ele o poder de agir toda vez que determinado fato pudesse obstar aos escopos do processo, principalmente no que se refere à conduta das partes.

Não pode a atividade cautelar do juiz se considerada, quanto aos efeitos que produz, um *tertium genus*, pois o provimento acautelatório tem natureza cognitiva e executiva.”

Esta característica do processo cautelar, sua provisoriedade, permite sua revogação ou modificação, desde que seja observado o contraditório e ampla defesa.²⁶³ Cessará a eficácia da medida se a Fazenda não promover a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de sessenta dias após o término do julgamento dos recursos administrativos, art. 13, I, ou em trinta dias nas demais hipóteses, 13, II, quando houver o pagamento e a extinção do crédito ou do processo de execução, art. 13, III, estabelecendo a lei a vedação de ingressar novamente em juízo com o mesmo fundamento, parágrafo único.

Esta proibição não é vista por Luiz Guilherme Marinoni como formação de coisa julgada material, mas tão somente a proibição da renovação do pedido com idêntico fundamento, citando a conclusão a que chegaram os Professores Arruda Alvim, Donald Armelin, Galeno Lacerda e Sérgio Rizzi no célebre curso de Especialização realizado na PUC/SP.²⁶⁴

²⁶¹ BEDAQUE. *Tutela Cautelar e tutela antecipada...op. cit.* p. 194-202

²⁶² Idem.

²⁶³ SANTOS. *op. cit.*, 394.

²⁶⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. *Tutela Cautelar e tutela antecipatória*. 1ª. ed., 2ª tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 69.

De outro lado Luiz Orione, com apoio em Sergio Shimura, afirmam que o processo cautelar faz coisa julgada material, bastando que se separe os efeitos que o processo cautelar possa exercer sobre o processo principal, simplesmente porque os objetos do pedido de uma e outra dessas ações são de todo diversos. Posto que no processo principal o que se busca é a satisfação do direito e na cautelar apenas uma garantia da execução futura. “O contraste deve ser feito entre as ações preventivas e não entre a preventiva e a principal. Neste contexto, é imperioso interpretar doutra maneira o parágrafo único do art. 808 do CPC”.²⁶⁵

A mesma conclusão pode ser feita em relação ao disposto no art. 16 da LMCF. Imagine-se a propositura de uma cautelar com o objetivo de ver reconhecida a formação de um grupo econômico de fato, em que se obteve sentença de improcedência, após regular instrução e amplo debate probatório, não se pode admitir seja a execução proposta e redirecionada para as mesmas partes que figuraram no polo passivo da cautelar em que resultou em juízo negativo sobre a formação de grupo econômico de fato. Como explicar a impossibilidade de nova cautelar sobre os mesmos fatos, mas permitir outro juízo de valor no processo cautelar, por outro magistrado, que venha a reconhecer a formação do grupo econômicos de fato?

Sobre este enfoque é que arremata Luiz Orione Neto, que tamanha é a possibilidade de existência de coisa julgada material no âmbito do processo cautelar que o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, ao tentar negá-la, caiu em contradição: “A sentença proferida em processo cautelar embora não faça coisa julgada, cria uma situação jurídica definida e estável, que só pode ser revogada se ocorrerem fatos ou direitos novos.”²⁶⁶

Ainda sobre o aresto acima mencionado o autor colheu do voto proferido a seguinte passagem²⁶⁷:

“Realmente se no caso da cessação da eficácia da medida vedado é à parte a repetição do pedido, salvo por novo fundamento (parágrafo único do art. 808 do CPC), a mesma solução deve ser dada à hipótese de indeferimento, em que a requerente, usando de artifícios, procura obter o que lhe foi negado por sentença irrecorrível proferida em outro juízo. A lide ajuizada na 5ª Vara é repetição da que foi redistribuída à 1ª Vara, de modo que o juiz não poderia, data venia, decidir diversamente.”

²⁶⁵ ORIONE NETO, op. cit., p. 205.

²⁶⁶ *Idem*, p. 205.

²⁶⁷ *Ibidem*, p. 206.

Outra não é a conclusão do Professor Sérgio Shimura²⁶⁸ ao discorrer sobre o arresto cautelar:

“Autorizar o autor que não teve sucesso na primeira demanda cautelar, repetir quantas vezes lhe aprouver, é dar azo a artifícios fraudulentos fomentar a leviandade processual e brincar com a atividade jurisdicional. A desídia processual ou a carência do direito material chocam-se com a permissibilidade de reiteração do mesmo pedido. Se a parte tornar a pedir o arresto com esteio a mesma argumentação fática e jurídica, deve existir um bloqueio que impeça tal manobra ardilosa. E a irretratabilidade da primeira decisão denegatória para os casos futuros idênticos, outra coisa não é senão efeito da coisa julgada material.”

Corroborando este entendimento o grande Calmon de Passos dizia que ousaria afirmar que as decisões de mérito no processo cautelar são insuscetíveis de modificação, se não houver alteração na situação de perigo, que a determinou, ou se modificação não houver favorável ao autor da medida.²⁶⁹

Adverte Humberto Theodoro que devido a provisoriedade da medida cautelar, qualquer que seja ela, deve durar enquanto necessária à tutela de eficácia do processo principal, até que seja por ele absorvida. Desta forma a medida cautelar que vise assegurar a execução por quantia certa dura até que o objeto preservado seja utilizado para a realização da medida executiva definitiva, ou seja, até a penhora no processo principal, quando desaparece o *fumus boni jûris* e o *periculum in mora* para a Fazenda.²⁷⁰

²⁶⁸ SHIMURA, Sérgio. Arresto Cautelar. 2a. ed. Rev. E atual. Col. Estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, v. 23, p. 351.

²⁶⁹ *Apud* ORIONE NETO, *op. cit.*, p. 208, nota 655.

²⁷⁰ THEODORO JUNIOR, *Medida Cautelar Fiscal*, *op. cit.*, p. 126.

7 CONCLUSÕES.

A evolução do Estado ao longo dos séculos fortaleceu a jurisdição como parcela do poder, retirando-a das mãos dos Reis e Imperadores, para colocá-la ao lado das demais funções do Estado. A mais importante mudança ocorreu com a Revolução Francesa, onde houve grande reformulação do papel dos juízes, que passaram a ser os responsáveis pela aplicação da lei produzida pelos representantes do povo. O Estado Liberal procurou limitar o papel do julgador como intérprete da lei, sem que se pudesse valorar aspectos subjetivos e muito menos confrontar o texto constitucional com a lei. A Constituição era dirigida aos políticos e somente estes é que poderiam valorar seu significado.

Passado pouco mais de um século entre a Revolução Francesa e as Guerras Mundiais, surgem novas Constituições e novos direitos sociais, que vão fazer com que a busca por decisões mais justas sejam reclamadas. O juiz deixa de ser mero aplicador da lei e fiel ao princípio da legalidade para buscar a justiça das decisões, em confronto com os direitos constitucionais e seus princípios, iniciando-se a era da jurisdição principiológica e quebrando-se a rigidez dos códigos e da interpretação, fazendo com que as decisões judiciais sejam verdadeiras fontes do direito, inclusive com caráter vinculante, essência do *common law*, que vai tomando conta também do *civil law*.

A evolução do papel exercido pelo juiz demonstrou a necessidade de se reinterpretar o que significa a separação de poderes ou de funções entre vários órgãos, entre eles o Ministério Público, diante da necessidade de se buscar a justiça das decisões, inclusive com o controle de políticas públicas e a interferência direta no orçamento, para a redistribuição do dinheiro público, em razão de decisões judiciais. Passando o juiz de mero aplicador da lei a co-autor de políticas públicas, mostrando mais dinamismo e ativismo judicial, que não é um fenômeno isolado no Brasil, mas em todo o mundo.

Esta mudança de postura também vai repercutir no processo de execução e na execução fiscal, principalmente porque nesta está envolvida cobrança do crédito público, indispensável para a manutenção das políticas públicas e implementação dos direitos sociais. Apresentamos a importância da execução judicial, para garantia do devido processo legal e do acesso ao Poder Judiciário, demonstrando que a execução administrativa não será capaz de enfrentar as dificuldades da cobrança dos créditos públicos, que precisa incorporar as mudanças recentes do processo de execução.

A administração fiscal não será capaz de suportar os desafios da fiscalização e da cobrança do executivo fiscal, principalmente pelo fato de que a expropriação de bens não poderá ser feita administrativamente, embora já existam na Europa vários ordenamentos jurídicos que permitem a descentralização da fase de execução, como é o caso de Portugal e França, onde a figura do oficial de execução pratica todos os atos de expropriação, mas sempre sob a supervisão do juiz. No Brasil está sendo realizado grande esforço para a aceleração da cobrança de créditos públicos, com a virtualização dos processos, realização de leilões virtuais e menos burocratizados, varas especializadas em execução fiscal e interiorização da justiça federal.

Para o recebimento dos créditos fiscais não pagos a lei cria vários mecanismos de privilégio, além de criminalizar as condutas de sonegação fiscal. Em outros países como nos EUA a cobrança dos créditos fiscais tem tolerância zero e os fiscais passam a tomar conta da vida dos devedores, retirando-lhes toda a liberdade. Medidas semelhantes tem sido adotadas no Brasil em especial o arrolamento administrativo, quando o devedor possui patrimônio inferior a 30% de suas dívidas fiscais, faz-se o arrolamento administrativo de seus bens e os órgãos de registro são comunicados, passando o contribuinte a ter que pedir autorização à Fazenda para poder se desfazer de seus bens.

Outra medida extrema é a criação da execução administrativa, que tramita no Congresso Nacional, em que poderá haver não apenas o arrolamento, mas a penhora administrativa e venda dos bens dos devedores. Acredita-se que com esta medida haverá maior celeridade na execução das dívidas, porém apresentamos os números da execução fiscal e demonstramos a ineficiência das procuradorias da fazenda para fazer o trabalho com o apoio do Poder Judiciário, em que apenas 1% da dívida ativa está sendo efetivamente arrecadada.

Antes de apresentarmos o estudo do processo cautelar fiscal, como instrumento para a efetivação da cobrança dos créditos públicos, fizemos breve apresentação da história do processo cautelar na Itália, que se firmou e foi introduzido no código de processo civil italiano, após longos debates e estudos de Chiovenda, Carnelutti e Calamandrei, para dar maior efetividade à tutela jurisdicional. É neste sentido que o legislador brasileiro criou a lei da medida cautelar fiscal, embora grande parte da crítica tenha visto nesta lei um instrumento de duvidosa constitucionalidade e pouca utilidade.

Superadas as críticas a lei sobrevive até os dias atuais e vem sendo utilizada com frequência pelos órgãos de execução fiscal, sem que se tenha declarado sua inconstitucionalidade, mas coube a jurisprudência dar seus contornos. A principal crítica versava sobre a violação do devido processo legal, em que se atingiria o patrimônio do devedor antes da finalização do procedimento administrativo de lançamento, após julgamento de todos os recursos.

Demonstrou-se que a lei permite a indisponibilidade dos bens do devedor antes da constituição do débito fiscal em situações muito específicas e que se a Fazenda fosse utilizar o processo cautelar comum existente no Código de Processo Civil teria mais liberdade de ação, podendo atingir diversas situações e com muito menos exigências. Em verdade a Lei da Medida Cautelar Fiscal trouxe limitações na utilização do instrumento cautelar, mas alertou a todos sobre a possibilidade de se utilizar do processo cautelar para assegurar a futura execução fiscal.

Apresentou-se a medida cautelar fiscal como mais uma garantia do crédito tributário fiscal, entre tantas outras, além de ser um instrumento mais efetivo nos casos em que se verifique a formação de grupos econômicos de fato, fraudes a execução e fraudes contra credores.

O momento da utilização da cautelar fiscal foi acirradamente debatido na doutrina, levando os mais críticos a afirmarem que não seria possível sua utilização antes da constituição definitiva do crédito tributário, pela necessidade de se apresentar a prova da literalidade do crédito fiscal. Outros afirmaram que não haveria impossibilidade pela função instrumental da cautelar fiscal, que objetiva a garantia do recebimento dos créditos públicos e muitas vezes o contribuinte utiliza-se de expedientes protelatórios no processo administrativo, ao mesmo tempo em que se desfaz de seu patrimônio. Sendo neste ponto um grande instrumento para a garantia dos créditos públicos.

Fizemos breve estudo sobre o lançamento e concluímos que o legislador da cautelar fiscal adotou o entendimento de que somente com o esgotamento da esfera administrativa é que se pode afirmar que o lançamento está concluído, porém permitiu que em duas situações, parágrafo único do art. 1º da LMCF, de alto risco, fosse possível a indisponibilidade de bens do devedor de forma cautelar e antes de definitivamente constituído o crédito. Alguns autores afirmam que a medida cautelar fiscal é tão obrigatória quanto o processo de execução fiscal.

Nos demais requisitos para a concessão da medida cautelar fiscal, procuramos sistematizar de forma que fosse elaborado um roteiro, iniciando-se pelas condições da ação, em que foram

estudados os legitimados ativos e passivos, em especial as situações envolvendo fraude contra credores e fraude a execução, no sentido de se citar todos os envolvidos a fim de se discutir o *fumus boni jûris*, que os levou para o processo cautelar, reservando-se as discussões sobre a matéria de fraude contra credores, fraude a execução e formação de grupos econômicos para os embargos de terceiro ou de devedor, com rito ordinário e possibilidade de ampla discussão.

Apresentamos a sistematização das demais condições da ação, o interesse de agir diante da situação de perigo apresentada no momento da propositura da cautelar fiscal, com a presença dos requisitos previstos nos arts, 1º a 4º da LMCF e a possibilidade jurídica do pedido pelo cumprimento de tais requisitos, sem os quais não será possível a cautelar fiscal, finalizando com os limites da coisa julgada em que se expôs a dúvida doutrinária sobre sua existência no processo cautelar e até mesmo a necessidade de uma sentença, que vimos ser necessário para por fim ao processo cautelar. Parecendo-nos que nos casos em que a LMCF permitiu a discussão sobre o mérito do débito, art. 15, será admissível dizer-se que haverá a formação da coisa julgada, caso contrário não.

Podemos dizer que este estudo poderá servir de meio de consulta a todos que militam na área processual fiscal, como roteiro de orientação para auxiliar no sucesso das medidas cautelares, sem atropelos e exageros, mas na medida certa e em busca da justiça.

8 BIBLIOGRAFIA

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário, Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social, 5ª. ed., São Paulo: Atlas, 2007.

AGUIAR, João Carlos de Pestana. Processo cautelar, Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, nº 33, jan-mar, 1984.

ALVIM, Eduardo Arruda. Medida Cautelar Fiscal. Disponível em www.arrudaalvim.com.br, acesso em 20.01.2010.

ARENDT, Hannah. A condição humana. Rio de Janeiro: Forense Universitária. 9ª. Ed. 1999.

BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Processo Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional, 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. Curso de Direito Financeiro e de direito Tributário, 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BATISTA, José Roberto Torres da Silva. A medida cautelar fiscal e o artigo 185-A do CTN, disponível em <http://www.iuspedia.com.br/>, acesso em 20.01.2010.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Efetividade do processo e técnica processual, 2ª. ed., São Paulo: Melhoramentos, 2007.

_____. Tutela Cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência (tentativa de sistematização), 5ª. ed., São Paulo: Melhoramentos, 2009.

BETTI, Emílio. Teoria generale della interpretazione, vol. II, Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1955.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Dicionário de política, 12ª. ed., Brasília: Universitária de Brasília, 2004.

_____. A Era dos Direitos, Tradução de Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 7ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

BORBA, José Edwaldo Tavares. Direito Societário. 8ª. ed., Rio de Janeiro: Renovar. 2003.

BRENER, Ana Cristina. A fraude à execução examinada a partir da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. São Paulo: Revista de Processo, ano 32 n. 143 jan/2007.

BUENO, Cassio Scarpinella. Curso Sistematizado de Direito Processual Civil. Teoria Geral do direito processual civil. vol. I, 3ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

BUZAID, Alfredo. Do agravo de petição no sistema do código de processo civil. 2ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1956.

CALAMANDREI, Piero. Giustizia e política: sentenza e sentimento. In Rivista di Diritto Procesuale, v. 10. Opere giuridiche. Nápoli: Morano, 1965.

_____. Introdução ao estudo sistemático dos procedimentos cautelares. Tradução: Carla Roberta Andreasi Bassi, Campinas: Servanda, 2000.

CAMPOS. Djalma. Direito Processual Tributário, 5ª ed. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª. ed., Coimbra: Almedina, 2003.

CANELA JUNIOR, Oswaldo. A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo: um novo modelo de jurisdição. Projeto de qualificação para tese de doutorado. (orientador Kazuo Watanabe), inédito. São Paulo: USP, 2008.

CAPPELLETTI, Mauro; Garth, Bryant. Acesso à Justiça. Porto Alegre: S. A. Frabris, 1988.

CARPENA, Márcio Louzada. Do processo Cautelar Moderno. 2a. ed., Rio de Janeiro: Forense. 2005.

CASTRO. Aldemário Araújo de. [Disponível em http://jus2.uol.com.br/doutrina](http://jus2.uol.com.br/doutrina), acesso em 28.07.2009.

_____. Breves considerações acerca das alterações efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118, de 2005. Disponível em <http://www.aldemario.adv.br/lc118.htm>, acesso em 15.12.2009.

_____. A Indisponibilidade de Bens e Direitos prevista no art. 185-A do Código Tributário Nacional. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coordenador). Reflexos Tributários da Nova Lei de Falência (Comentários à LC 118/2005). São Paulo: MP Editora, 2005.

CASTRO FILHO, José Olímpio de. Revelia, efeitos da revelia, declaração incidente, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do pedido. Vol. 246, São Paulo: Revisa Forense, 1978.

CEZAROTI, Cezar. A medida cautelar fiscal e a nova lei de falências. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006.

CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Tradução: Paolo Capitanio, 1ª. ed., v. I, Campinas: Bookseller, 1998.

CLEMENTINO, Marco Bruno de Miranda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006.

CONRADO, Paulo César. A medida cautelar fiscal e o tempo da cobrança tributária. In:

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

DELGADO, José Augusto. Medida Cautelar Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006.

DIDIER JUNIOR. Fredie Souza. Pressupostos Processuais e Condições da Ação – Juízo de Admissibilidade do processo. São Paulo: Saraiva, 2005.

DINAMARCO. Cândido Rangel. Execução Civil, 8ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____. Instituições de processo civil. 5ª ed., vol. II, São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

ELALI, Andre e ZARANZA, Evandro. Medida Cautelar Fiscal: requisitos e limites para seu deferimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006.

FAZZALARI, Elio. Instituzioni di Diritto Processuale, 4ª. Ed., Padova: Cedam, 1986.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. O devido processo legal e a responsabilidade do Estado por dano decorrente do planejamento. In: Revista de Direito da Procuradoria Geral. Rio de Janeiro: Centro de Estudos Jurídicos. n. 56, 2002.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. Medida Cautelar Fiscal: Breves considerações. 2009. Disponível em www.webartigos.com, acesso em 20.01.2010.

FLAKS, Milton. Medida Cautelar Fiscal. Revista de Direito Administrativo. n. 192, 1998.

FONSECA, Eduardo Gianetti da. Vícios privados benefícios públicos? A ética na riqueza das nações. São Paulo: Companhia das Letras, 1993.

FREITAS, José Lebre. A ação executiva depois da reforma. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Cortes tributários e execução fiscal no direito norte-americano. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina>, acesso em 28.07.2009.

GOMES, Luiz Fernando da Silveira. A ação Cautelar Fiscal e a Defesa da Empresa ou do Empresário. Revista da Faculdade de Direito Milton Campos – Coordenação de Lúcia Massara e Carlos Alberto Rohrmann. v. 14. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

GRECO FILHO, Vicente. Direito Processual Civil. 20ª ed., São Paulo: Saraiva. 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini. O controle de políticas públicas pelo Judiciário. Artigo distribuído em aula proferida no programa de mestrado da UFES em 06/10/2008.

GUERRA, Marcelo Lima. Estudos sobre o processo cautelar. 1ª. ed., 2ª. Tiragem, São Paulo: Malheiros, 1997.

HARADA, Kyioshi. Direito financeiro e tributário, 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009,

IPEA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/> acesso em 25/07/2009.

LACERDA, Galeno. Despacho Saneador. Porto Alegre: La Salle, 1953.

LIMA NETO, Francisco Viera. Comentários à Lei de Medida Cautelar Fiscal. Editora de Direito. São Paulo. 1998.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Uma introdução à história social e política do processo *in* WOLKMER, Antônio Carlos (org.), Fundamentos de História do Direito. 3a. Edição. Belo Horizonte: Del Rei, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. In Revista Dialética de Direito Tributário. nº 30, São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 4ª. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

_____. In Revista de Direito Tributário nº. 82., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MARINONI, Luiz Guilherme. Teoria Geral do Processo. 2ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Tutela Cautelar e tutela antecipatória. 1ª. ed, 2ª tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Penhora *on-line*. In Medida Cautelar Fiscal. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores). São Paulo: MP Editora, 2006.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. A teoria da separação dos poderes. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 489, 8 nov. 2004. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5896>, acesso em 31 jul. 2009.

MARQUES, Luiz Guilherme. O processo civil francês. Disponível em <http://jus2.uol.com.br>, acesso em 10.02.2010.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Notas sobre o Problema da “Efetividade” do Processo, in Temas de Direito Processual, 3ª. Série, São Paulo: Saraiva, 1978.

_____. Legitimação para agir. Indeferimento da petição inicial. In Temas de Direito

Processual. São Paulo: Saraiva. 1977.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Introdução ao direito ecológico e ao direito urbanístico. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. O espírito das leis. Tradução de Pedro Vieira Mota, 7ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

MOSCON, Cledi de Fámila Manica. Fraude de execução e a ineficácia dos atos de disposição de bens subtraídos à garantia patrimonial no Processo Civil. Dissertação de Mestrado, apresentada à Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, aprovada em 14.10.2003, pela Banca examinadora constituída pelos Professores José Maria Rosa Tesheiner, Araken de Assis e Luís Renato Ferreira da Silva.

MIRANDA, Pontes de. História e prática do arresto ou embargo. Atualização: Vilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 1999.

NERY JÚNIOR, Nelson. Do processo cautelar. Revista de Processo, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 10, n° 39, jul.-set., 1985.

NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOVOA MONREAL, Eduardo. El derecho como obstáculo al cambio social. 10ª. ed. México, DF: Siglo Veintiuno Editores, 1991.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. Teoria e Prática da Tutela Jurisdicional. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

ORIONE NETO, Luiz. Processo Cautelar. São Paulo: Saraiva, 2004.

PICARDI, Nicola. La Vocazione del Nostro Tempo per la Giurisdizione". Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile. n. 1, Milano: Giuffrè, 2004.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. Manual de Direito Processual Civil. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

SAMPAIO, Marcus Vinicius de Abreu. O poder geral de cautela do juiz, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

SANTANA, Renata de Cássia. A constituição do crédito tributário e a prova de sua literalidade na medida cautelar fiscal. Medida Cautelar Fiscal: utilidade e constitucionalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006.

SANTOS, Boaventura de Souza; MARQUES, Maria Manuel Leitão; PEDROSO, João. Os Tribunais nas sociedades contemporâneas. Revista Brasileira de Ciências Sociais, ano 11 n° 30. p. 29-62. 1996. Disponível em http://www.anpocs.org.br/portal/publicacoes/rbcs_00_30/rbcs30_07.htm, acesso em 22.01.2009.

SANTOS, Ernane Fidélis. Manual de Direito Processual Civil. Vol II, São Paulo: Saraiva,

2008

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Miryam Belle Moraes. *O direito à saúde em juízo*. Disponível em <http://www.boletimjuridico.com.br>, acesso em 10/08/2008.

SILVA, Ovidio Batista da. *Do processo cautelar*. 1ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. *Curso de Processo Civil*, vol. I, Porto Alegre: Fabris, 1998.

_____. *As ações cautelares e o novo processo civil*, Porto Alegre: Sulina, 1973.

SHIMURA, Sérgio. *Arresto Cautelar*. 2ª. ed. Rev. e atual., Col. Estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman, vol. 23, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 2, n. 21, nov. 1997. Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1320>, acesso em 27/jan/2010.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. II, Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Medida Cautelar Fiscal – Responsabilidade tributária do sócio gerente (CTN, art. 135)*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 739, maio de 1997.

_____. *A fraude de execução e o regime de sua declaração em juízo*. In *Revista de Direito Processual*, nº 102, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 68-88

_____. *Processo Cautelar*. 24ª ed., São Paulo: Leud, 2008.

VIEIRA, Andréia Costa. *Civil Law e Common Law*. Os dois grandes sistemas legais comparados. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2007.

ZANETI JUNIOR, Hermes. *Processo Constitucional: O modelo Constitucional do Processo Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

WEBER, Max. *Ciência e política: duas vocações*. São Paulo: Cultrix, 1990.

WOLKMER, Antonio Carlos. *Fundamentos de História do Direito*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

_____. *Novos Pressupostos para a Temática dos Direitos Humanos*. In: RÚBIO, David Sánchez; FLORES, Joaquín Herrera; CARVALHO, Salo de (Organizadores). *Direitos humanos e Globalização: Fundamentos e Possibilidades desde a Teoria Crítica*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.