

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE
PRESIDENTE PRUDENTE**

CURSO DE DIREITO

**A MEDIDA CAUTELAR FISCAL COMO FORMA DE ASSEGURAR O
CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA**

Murilo Domene de Siqueira

Presidente Prudente/SP
2020

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE
PRESIDENTE PRUDENTE**

CURSO DE DIREITO

**A MEDIDA CAUTELAR FISCAL COMO FORMA DE ASSEGURAR O
CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA**

Murilo Domene de Siqueira

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Ms. Lucas Pires Maciel.

Presidente Prudente/SP
2020

**A MEDIDA CAUTELAR FISCAL COMO FORMA DE ASSEGURAR O
CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso
aprovado como requisito parcial para
obtenção do Grau de Bacharel em
Direito.

Prof. Lucas Pires Maciel
(Orientador)

Prof. José Maria Zanuto

Prof. José Mauro de Oliveira Junior

Presidente Prudente, 27 de Novembro de 2020

“A adversidade tem o efeito de atrair a força e as qualidades de um homem que as teria adormecido na sua ausência.”

(Heródoto)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus que me guiou na condução do presente projeto e me tranquilizou nos momentos difíceis vivenciados.

Agradeço também aos meus pais, Rosana e Moacir, e a minha avó Alzira, por estarem ao meu lado conforme as decisões tomadas e sempre me apoiando nos bons e maus momentos.

Ao meu orientador Professor Lucas Pires Maciel, que realizou os apontamentos necessários, bem como, ajudou-me a desenvolver olhar crítico e jurídico acerca do tema pesquisado.

No mais, de agradecer aos servidores da 5ª Vara Federal de Presidente Prudente/SP, considerando que a origem da temática do presente trabalho lá surgiu durante o período que figurei na condição de estagiário.

Agradeço também ao Ministério Público Federal, instituição em que atualmente sou estagiário, que disponibilizou internamente em seus sistemas o acesso à diversas bibliotecas virtuais, que utilizei no desenvolvimento do presente estudo.

Por fim, sou grato a esta Instituição de Ensino por todo o aprendizado lecionado, bem como, ao corpo técnico, especialmente à Reitoria pela implementação da Biblioteca Virtual, que sem dúvidas, foi de grande valia para o desenvolvimento do presente projeto, especialmente no período de pandemia vivenciado.

RESUMO

A presente pesquisa buscou analisar o instituto da medida cautelar fiscal, em seu principal aspecto jurídico. É crescente no Brasil o fenômeno da ineficiência tributária, havendo grande dificuldade por parte da Fazenda Pública em proceder arrecadação de tributos célere e efetiva, tal ponto pode ser extraído a partir do numerário de ações de execução fiscal em trâmite por todo o País. Nesta ótica, considerando que o recolhimento de tributos figura como verdadeiro alicerce para os Estados modernos, inclusive, no desenvolvimento social e industrial, mostra-se imperioso, proceder ao estudo e análise de instrumentos persecutórios que dispõe o Estado, entre eles, a medida cautelar fiscal e a ação de execução fiscal, bem como, tecer as principais vantagens destes institutos, e efetuar comparação com o Código de Processo Civil, já que tratam-se de ações específicas, na qual, apenas o Estado detém legitimidade para intentá-las.

Palavras-chave: Medida Cautelar Fiscal. Execução Fiscal. Direito Tributário. Processo Tributário. Código de Processo Civil de 2015.

ABSTRACT

The present research sought to analyze the precautionary tax measures in its main jurisprudential and legal aspects. The phenomenon of tax inefficiency is raising in Brazil, the Tax Authorities has a great difficult to proceed a quickly and effectively tax arrecadation, this point could be extracted by the number of taxes execution pending all over the Country. In this way, considering that the tax collection figures as a real foundation for modern States, including social and industrial development, it is imperative to proceed with the study and analysis of the persecutory instruments that the State has available, among them, the precautionary tax measures and the tax enforcement action, as well as, accomplish the main advantages of these institutes, and making a comparison with the Civil Procedure Code, since these are specific actions that only the Tax Authorities has the legitimacy to input them.

Keywords: Precautionary Tax Measures. Tax Exeuction. Tax Law. Civil Tax Procedure. Civil Procedure Code of 2015.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 DA FORMAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	10
2.1 Hipótese de incidência	11
2.2 Fato gerador.....	14
2.3 Obrigação tributária.....	15
2.3.1 Obrigação principal e acessória	16
2.4 Crédito tributário.....	18
2.4.1 Lançamento tributário.....	19
2.4.1.1 Natureza jurídica do lançamento tributário	21
2.4.1.2 Modalidades de lançamento tributário.....	22
2.4.1.2.1 Lançamento de ofício	23
2.4.1.2.2 Lançamento por declaração	23
2.4.1.2.3 Lançamento por homologação	24
3 EXECUÇÃO FISCAL	25
3.1 Da dívida ativa.....	26
3.1.1 Dos créditos que compõe a dívida ativa	28
3.2 Celeridade nos processos de execução fiscal.....	29
4 MEDIDA CAUTELAR FISCAL.....	31
4.1 Da constitucionalidade da Lei nº 8.397/1992	32
4.2 O fenômeno da ineficiência tributária brasileira.....	33
4.2.1 Da ofensa à livre concorrência	36
4.2.2 Do entendimento do Supremo Tribunal Federal.....	38
4.3 Das hipóteses de cabimento da medida.....	41
4.4 Possibilidade da medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário.....	44
4.5 Do foro competente para ajuizamento da medida	46
5 DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL: ANÁLISE EM RELAÇÃO AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.....	48
5.1 Conceito de processo.....	49
5.1.2 Condições da ação.....	50
5.1.3 Legitimidade para agir	52
5.1.4 Possibilidade jurídica do pedido	53
5.1.5 Interesse de agir.....	54
5.2 Estudo da tutela cautelar no âmbito do Código de Processo Civil	55
5.2.1 Princípio da adequação e a tutela cautelar	56
5.2.1.1 Tipos de adequação	57
5.3 Comparação entre a medida cautelar fiscal com a tutela cautelar disposta no Código de Processo Civil	60
6 ANÁLISE DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL PERANTE O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	62

6.1 Do sujeito passivo para a concessão da cautelar fiscal	62
6.1.1 Constatação de fraude em formação de grupo econômico	64
6.2 Limites quanto a indisponibilidade de bens	65
6.2.1 Suspensão do crédito tributário e cautelar fiscal	66
6.3 Parcelamento da dívida.....	68
7 CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

1 INTRODUÇÃO

No presente trabalho monográfico, o autor se valeu do método indutivo, dedutivo e comparativo. Procedeu-se à análise de dados concretos e extraindo deles premissas lógicas, para em seguida, utilizar-se de proposições já concretas e cientificamente definidas, para ao final, realizar comparação entre os institutos ora analisados, chegando-se a uma conclusão.

A pesquisa buscou em analisar os principais pontos da medida cautelar fiscal, bem como, a relação deste instituto com a cautelar típica prevista no Código de Processo Civil. Buscou-se, outrossim, verificar o entendimento da jurisprudência dos Tribunais acerca de temáticas relevantes quanto a tutela cautelar fiscal, bem como, os posicionamentos divergentes.

A escolha da temática analisada pautou-se por se tratar de um assunto atual, considerando que, atualmente, o Brasil passa por um fenômeno de grande inadimplência tributária, em todas as esferas, e o crédito público guarda importante finalidade social para o desenvolvimento do Estado, logo, imperioso se faz a análise de instrumentos que a Fazenda Pública tem ao seu dispor a fim de garantir a persecução deste crédito de forma célere, como exemplo da medida cautelar fiscal, observando-se, outrossim, os direitos do contribuinte.

O objetivo da pesquisa se fundamentou a esse exame, estabelecendo aprofundamento dos principais temas relevantes do procedimento cautelar fiscal e, seu delineamento, frente ao Código de Processo Civil.

No primeiro capítulo abordou-se o conceito de relação jurídica e seu entendimento de acordo com parte da doutrina. Assim, passou-se a análise das etapas imprescindíveis para a constituição da relação jurídica tributária, expondo as modalidades necessárias, aspectos conceituais, natureza jurídica e algumas divergências doutrinárias.

Foi abordado no segundo capítulo, a ação de execução fiscal, pretensão exclusiva da Fazenda Pública e também voltada para a persecução do crédito público. Ainda foi examinado o conceito de Dívida Ativa, o procedimento a ser empregado pelo Fisco para a extração da Certidão de Dívida Ativa e a celeridade nas execuções fiscais já ajuizadas, analisando o recente programa instituído pelo Conselho Nacional de Justiça, denominado "Resolve".

A seguir, no terceiro capítulo, tratou-se efetivamente, da medida cautelar fiscal, procedendo ao enfoque quanto aos debates acerca da natureza jurídica, constitucionalidade da lei instituidora. No mais, foi asseverado a grande ineficiência tributária brasileira, mediante dados concretos, além da problemática econômica que grandes devedores trazem, qual seja, a ofensa à livre concorrência. Nesta toada, partiu-se para o estudo do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 550.769/RJ, que tratou acerca da cassação do registro especial de um empresa fabricante de cigarros, dado o grande débito que tinha junto ao Fisco. Ainda, foi estudada a competência para ajuizamento da cautelar fiscal, levando em conta o Código de Processo Civil de 2015 e, o entendimento jurisprudencial sobre a possibilidade do pleito cautelar antes da constituição definitiva do crédito tributário.

Com relação ao quarto capítulo, pretendeu-se descrever as nuances da tutela cautelar disposta no Código de Processo Civil, para ao final, compará-la com a medida cautelar fiscal, utilizando como base elementos da teoria geral do processo.

Por fim, ao quinto capítulo, foi realizado estudo de como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando em relação a temáticas relevantes ao pleito cautelar fiscal.

2 DA FORMAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O Direito, na visão de Hans Kelsen (1998, p.06) constitui uma ordem da conduta humana, na qual, o vocábulo “ordem” assume o sentido de um conjunto de regras unidas. Tomando tal ponto como pressuposto, extraímos, que o Direito é construído em torno de uma sociedade levando em consideração as relações sociais em um determinado espaço temporal, tendo por objetivo, ordenar e organizar a vida dos indivíduos, permitindo, portanto, a convivência social.

A fim de a norma jurídica garantir um de seus sentidos teleológicos, qual seja a regulação social, deverá o ordenamento jurídico se valer da relação jurídica, atribuindo aos sujeitos desta, direitos e obrigações, que devem ser respeitados e cumpridos.

Não obstante, a noção de relação jurídica pode ser construída a partir de outros conceitos, que são os fatos jurídicos e os direitos subjetivos.

Paulo Nader perfaz a relação entre fato jurídico com direito subjetivo (2018, p.350) ao aduzir que, os fatos jurídicos, retratam acontecimentos que geram direitos subjetivos. Diante disso, aprofundando este último conceito, Luis Recasens Siches (2008, p.234) extrai a verdadeira essência do que é o direito subjetivo:

Así pues, em general, tener un derecho subjetivo quiere decir que la norma vincula a una situación o conducta de un sujeto el deber de un cierto tipo de comportamiento en otro sujeto. Resulta, por lo tanto, que derecho subjetivo – em su más general y amplia acepción – es la cualidad que la norma atribuye a ciertas situaciones de unas personas, consistente em la posibilidad de determinar jurídicamente (por imposición inexorable) el deber de una especial conducta em outra u otras personas.¹

Portanto, a convivência social entre pessoas, gerará acontecimentos, estes regulados pelo direito objetivo (norma), que, conseqüentemente, se transmutarão em direito subjetivo diante de uma violação, atribuindo ao lesado a possibilidade de pleitear uma reparação.

¹ Em tradução para o Português Brasileiro: “Assim, em geral, ter um direito subjetivo significa que a norma vincula a uma situação ou conduta de um sujeito o dever de um determinado tipo de comportamento em outro sujeito. Resulta, pois, que o direito subjetivo – no seu sentido mais geral e amplo – é a qualidade que a norma atribui a determinadas situações de algumas pessoas, consistindo na possibilidade de determinar juridicamente (por imposição inexorável) o dever de uma conduta especial em outra ou em outras pessoas.”

Referidos acontecimentos são os fatos jurídicos, na descrição de Caio Mário (2020, p.387):

O fato é o elemento gerador da relação jurídica mesmo quando se apresenta tão singelo que mal se percebe, mesmo quando ocorra dentro do ciclo rotineiro das eventualidades cotidianas, de que todos participam sem darem atenção.

Ressalta-se que, nem todos os fatos são jurídicos, estes, em um primeiro momento, são indiferentes para a ciência jurídica, assim, no clássico exemplo, uma tempestade que cai sobre uma cidade, à primeira vista, é um fato natural e não jurídico. Porém, se referida tempestade causa inundações em diversos pontos da cidade, a situação gerada pela chuva intensa, é fato jurídico, pois, dependendo do caso poderá ensejar responsabilização civil do Estado.

Feita tais considerações, pontua-se o conceito de relação jurídica dado por Francesco Carnelutti (1955, p.184, apud CARVALHO, 2019, p.322), “a noção mais ampla e singela de relação jurídica é a de uma relação constituída pelo direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto”.

Com base neste conceito, as relações jurídicas são compostas por três elementos indissociáveis: a) sujeito ativo, que pode ser uma pessoa física, pessoa jurídica de direito privado, ou pessoa jurídica de direito público, fato este, que causará diferentes impactos no limiar da relação, b) sujeito passivo, que, poderá assumir as mesmas posições como o ativo, c) objeto, representado pelo liame jurídico entre os sujeitos.

A relação jurídica tributária, de um modo geral, abarca tais conceitos, todavia, ela não se confunde com a relação jurídica obrigacional do direito privado, isso pois, o Direito Tributário é parte integrante do Direito Público, ocasião em que haverá certas diferenciações e peculiaridades, que serão abordadas.

2.1 Hipótese de incidência

A hipótese de incidência não está prevista expressamente no Código Tributário Nacional, já que tal diploma normativo se vale da expressão, fato gerador, para referenciar tanto a hipótese de incidência, que é abstrata, bem como a

concretização desta no mundo fático, doutrinariamente chamado de fato gerador, a exemplo cita-se o artigo 19 do referido diploma legal².

Portanto, a hipótese de incidência pode ser conceituada como uma previsão abstrata, descrita na lei, que, poderá dar ensejo para o surgimento de uma relação jurídica de Direito Tributário. Aprofundando sobre o tema, Leandro Paulsen (2020, p.225), faz divisão entre a incidência e a não incidência. Aquela, segundo o Desembargador Federal, cuida-se da adequação fática (fato gerador) com à previsão normativa (hipótese de incidência), ocorrendo, assim, verdadeiro juízo de subsunção entre fato e norma; por outro lado, a última, trata das hipóteses de situações fáticas que não encontram correspondência na norma tributária.

Neste conceito, imperioso se faz que a norma instituidora da hipótese de incidência reúna como elemento fundamental, mencionado por Fernando Sáinz de Bujanda (1955, p.40, apud BECKER, 2007, p.279), de núcleo, que deverá representar o fato em concreto, isto é, a situação que deverá ocorrer no mundo fenomênico, pois, será através dela que servirá como base de cálculo do tributo.

Analisado tal ponto, insta mencionar a relação que a hipótese de incidência guarda com o princípio da estrita legalidade, disposto no artigo 150, inciso I da Carta da República:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Referido princípio constitucional estabelece um postulado básico, conforme explicado por Paulo de Barros Carvalho (2019, p.189):

Em outras palavras, qualquer das pessoas política de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar as existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei.

Diante disso, o princípio da legalidade tributária, impõe dois tipos de obrigações: a primeira, dirigida para o legislador, no sentido de não instituir ou majorar tributos senão por lei em sentido lato; e a segunda, dirigida ao Poder Judiciário que, quando provocado, possa em sede de controle de constitucionalidade difuso ou

² Art.19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

concentrado, declarar inconstitucional a espécie legislativa, violadora ao artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Como se não bastasse, referido princípio, guarda conexão com a legislação infraconstitucional, qual seja o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1996), algo que Humberto Ávila denomina de eficácia interna dos princípios (2018, p.122):

As normas atual sobre as outras normas do mesmo sistema jurídico, especialmente definindo-lhes o seu sentido e o seu valor. Os princípios, por serem normas imediatamente finalísticas, estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, que diz respeito a outras normas do mesmo sistema, notadamente as regras. Sendo assim os princípios são normas importantes para a compreensão do sentido das regras. Por exemplo, as regras da imunidade tributária são adequadamente compreendidas se interpretadas de acordo com os princípios que lhe são sobrejacentes, como é o caso da interpretação da regra da imunidade recíproca com base no princípio federativo.

Assim, a fim de se compreender as regras atinentes à hipótese de incidência e obrigação tributária, imperioso que estas sejam interpretadas em conjunto com o princípio da estrita legalidade e os demais erigidos na Carta Magna.

Entretanto, o princípio ora em análise, não é absoluto, de modo que o sistema admite a relativização, justamente a fim de garantir uma maior adequação do princípio com a realidade em concreto, afinal, admitir princípios absolutos, ocasionaria verdadeiro engessamento no sistema jurídico, provocando muitas vezes situações de injustiças. Nas considerações de Humberto Ávila (2018, p.151):

Princípios tradicionais de vários ramos do Direito têm sido flexibilizados em razão de outros princípios, ditos “maiores” ou “mais importantes”. No Direito Tributário, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva têm sido flexibilizados em razão dos chamados princípios da eficiência e do interesse público [...] Em todos esses exemplos, que não podem ser aqui detalhados, a justificção mais geral é a de que não há princípios absolutos e que todos eles podem ceder em favor de outros princípios considerados, diante do caso em concreto, mais importantes ou com peso maior.

Como já dito acima, o princípio da estrita legalidade tributária não é absoluto, ocasião em que ele acaba sendo limitado pela Constituição, que assim o fez, de forma específica, a exemplo os artigos 153, §1º, 177, §4º, inciso I, alínea *b*; 155, inciso IV.

2.2 Fato gerador

A expressão fato gerador foi alvo de muita crítica, dentre uma das principais, menciona-se aquela efetuada por Alfredo Augusto Becker (1972, p.288, apud ICHIHARA, 2015, p.114), aduzindo que a hipótese de incidência corresponderia a descrição legal na norma tributária, enquanto que, a ‘hipótese de incidência realizada’, indicaria o acontecimento no mundo concreto.

Isso porque, conforme explica Paulo de Barros Carvalho (2019, p.283), a expressão “fato gerador”, principalmente no direito positivo pátrio, é empregada tanto para mencionar a previsão em abstrato na lei da situação ensejadora da relação jurídica tributária, quanto, para indicar a concretização da referida situação no plano concreto, havendo verdadeira confusão legislativa. Nota-se que, na verdade, são duas realidades distintas que não poderiam se confundir em uma única expressão como fez a legislação.

Dá análise do artigo 114 do Código Tributário Nacional³, observa que, nos parece que o legislador errou ao tratar como “fato gerador” a situação “definida em lei”. Ora, conforme asseverou Ricardo Alexandre (2008, p.276/277), se a situação está apenas definida em lei, não poderia ser tratada como fato, mas como hipótese de incidência.

Tomando por base tal explanação, ressalta-se que na primeira realidade (previsão legal do fato) mencionada cuida-se da hipótese de incidência já abordada no tópico anterior do presente trabalho. Em diante, discorre-se quanto a segunda realidade, qual seja, a concretização da hipótese de incidência no plano fenomênico, denominado de fato gerador.

É nítido que os institutos da hipótese de incidência e do fato gerador encontra-se intrinsecamente ligados, pois, a obrigação tributária só será constituída diante a ocorrência de ambos.

Portanto, a fim de esclarecer melhor, cita-se o exemplo da anuidade dos Conselhos Profissionais, em que a hipótese de incidência, ou seja, a situação descrita em lei, ensejadora da relação tributária, está prevista na Lei 12.514/2011, no artigo 5º:

³ Art.114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art.5º. O fato gerador das anuidades é a existência de inscrição no conselho, ainda que por tempo limitado, ao longo do exercício.

Efetivando-se, a inscrição do profissional no respectivo Conselho de Classe, realizou-se, no mundo fático, o comportamento típico, descrito na legislação, chamado de fato geral ou fato imponible, cuida-se de um juízo de subsunção entre o fato e à norma, explicando tal ponto, Paulo de Barros Carvalho (2019, p.286):

Nesse caso, diremos que houve subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária).

Diante disso, tendo por base as considerações realizadas, compreendemos que apesar do direito objetivo brasileiro tratar apenas do fato gerador, há de considerarmos, também, a existência da hipótese de incidência como meio abstrato, tendo como finalidade a de garantir segurança ao contribuinte tendo em vista o princípio da legalidade tributária esculpido na Constituição Federal.

2.3 Obrigação tributária

Importante mencionar, a fim de contextualização, a acepção que o termo “obrigação” assume no Direito, principalmente, no âmbito da teoria geral das obrigações, tendo em vista que, tais elementos, poderão servir de base, para concretizar o significado de obrigação tributária.

Destarte, dentro do direito obrigacional, Paulo Lôbo (2017, p.13), conceitua as obrigações como:

[...] relações jurídicas de direito privado, de caráter pessoal, nas quais o titular do direito (credor) possa exigir o cumprimento do dever correlato de prestar, respondendo o sujeito do dever (devedor) com seu patrimônio. O direito das obrigações é o ramo do direito que regula a relação jurídica de dívida de prestação ou de dever geral de conduta negocial entre pessoas determinadas ou determináveis, sendo este o núcleo que o identifica.

Nisto, as obrigações tratam sobre o liame entre pessoas, havendo de um lado o credor e do outro o devedor. Esta vinculação entre tais sujeitos é proveniente de uma relação jurídica, de modo que, tanto credor como devedor, tem, mutuamente, obrigações a serem cumpridas.

Em se tratando de obrigações bilaterais, verifica-se que, ambas as partes são, concomitantemente, credoras e devedoras. No clássico exemplo do contrato de compra e venda, verifica-se que o devedor (comprador) tem a obrigação de pagar o preço, enquanto que, o credor (vendedor) tem o direito de recebê-lo, por outra via, aquele que compra, tem o direito de receber o bem, e, aquele que vende tem a obrigação de entregar, nítido que assim, na relação jurídica de compra e venda ambos os sujeitos obrigacionais, tem direitos e obrigações a serem efetivadas.

Não obstante, a obrigação tributária, conforme explica Amaro (2011, p.271) não se diferencia da acepção de obrigação dada pelo direito comum, mas guarda peculiaridades, em razão de dois pontos: o primeiro, pelo fato do Direito Tributário ser ramo do Direito Público, de tal modo, que a Autoridade Fiscal não é a titular do crédito, mas sim o Estado, logo, vigora a indisponibilidade do crédito público, diferentemente do credor das obrigações do Direito Civil, que, a seu juízo poderá dispor do crédito que tem a receber; o segundo, refere-se ao objeto da *obligatio*, que será uma prestação de natureza tributária, consubstanciada em uma obrigação de dar (por exemplo, consistente ao pagamento do tributo já constituído), fazer (por exemplo, necessidade de efetuar a e-DBV⁴ antes de adentrar ao País com mercadoria que suplanta a quota de importação) ou não fazer (por exemplo, não embarçar a fiscalização).

Feita tais considerações, apresenta-se o conceito de obrigação tributária dado por Amaro (2011, p.271), sendo o vínculo jurídico na qual, o sujeito ativo (Estado) exige do sujeito passivo (particular) uma determinada prestação, que pode ter por objeto, um dar, fazer ou não fazer.

Tal conceito guarda relação com a ocorrência do fato gerador, pois, a obrigação tributária, em tese, é abstrata, só se efetivando, fatidicamente, com a ocorrência do fato gerador.

2.3.1 Obrigação principal e obrigação acessória

O Código Tributário Nacional, preceitua em seu artigo 113 que a obrigação tributária poderá ser principal ou acessória.

⁴ Declaração eletrônica de bens do viajante, que pode ser feita eletronicamente junto ao site da Receita Federal do Brasil.

A obrigação principal, segundo Ichihara (2015, p.112), consiste em levar dinheiro aos cofres públicos, mediante o pagamento de tributos ou penalidade pecuniária.

Por outra via, a obrigação acessória, se materializa através de prestações positivas (obrigação de fazer) ou negativas (obrigação de não fazer) que interessam o Fisco na arrecadação de tributos, como exemplo, a necessidade do contribuinte efetuar a declaração anual do Imposto de Renda, escrituração de livros, levantar balanços financeiros.

Apesar da Lei Tributária denominar de obrigação acessória, Paulo de Barros Carvalho (2018, p.326) prefere nominar de deveres instrumentais ou formais.

Isso pois, na visão do Professor, há duas críticas: a primeira, dispõe que os deveres nos quais o sujeito passivo tem que realizar não são dotados de carga obrigacional, pois são desprovidos de conteúdo econômico. Nisto, qual seria a possível vinculação econômica da necessidade de escriturar livros, prestar informações, aceitar fiscalizações das Autoridades Administrativas ?

Cuida-se, portanto, de exigências que não tem o requisito da patrimonialidade, sendo meras condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem adotar, permitindo que o Estado-Fisco exerça maior controle sobre a atividade jurídica-tributária.

A segunda crítica, seria sobre a acessoriedade, pois, como poderiam ser obrigações acessórias se não houve a concretização da obrigação principal ? A exemplo citado por Paulo de Barros Carvalho (2018, p.327):

Imaginemos uma série de atos, compostos dentro de um procedimento de fiscalização, armado para certificar a ocorrência de um evento tributário. Depois de exaustivas diligências, em que o sujeito passivo se viu compelido a executar atos de informação, de comprovação, de esclarecimentos, concluem as autoridades fazendárias que não se deu o evento de que cogitavam e, portanto, não nascera a relação jurídica obrigacional. Pergunta-se: as *obrigações* (que são meros deveres) seriam *acessorias* de que, se não houve aquilo que o legislador do Código chamou de *obrigação principal* ?

Tomando por base o exemplo, verifica-se que, não há uma obrigação principal tributária, qual seja, o recolhimento pecuniário de tributo, mas sim, deveres formais que o Poder Público impõe a fim de facilitar a fiscalização dos contribuintes.

Neste contexto, imperioso o entendimento de Luciano Amaro (2011, p.276), aduzindo que, na realidade, as obrigações acessórias não dependem da efetiva ocorrência da obrigação principal, figurando aquelas como obrigações de

caráter formal, atinentes à fiscalização do Estado, de modo que, ocorrendo eventual omissão por parte do contribuinte, houve a prática de um ilícito tributário, que pode ser, conforme o caso, apenado com penalidade pecuniária.

Para tanto exemplificaremos. Aquele que realiza viagem internacional, antes de adentrar em território brasileiro, deverá efetuar a declaração das mercadorias estrangeiras adquiridas, caso suplante a cota de importação (atualmente em quinhentos dólares americanos pela via área ou marítima, nos termos do artigo 7º, inciso III, alínea “a”, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 440/2010⁵), trata-se este ato de uma obrigação de fazer e, portanto, na sistemática do Código Tributário Nacional, de obrigação acessória. Caso, o viajante traga produtos importados, para consumo pessoal, sem ter efetuado a declaração, tal fator autoriza a retenção das mercadorias, sendo *conditio sine qua non* para a liberação, o pagamento dos tributos que suplantarem a cota estabelecida, bem como, da multa pecuniária a ser imposta pela omissão praticada, conforme artigo 57, *caput*, da Lei 9.532/1997⁶.

2.4 Crédito tributário

O crédito tributário, constitui a última etapa a ser realizada, dentro da relação jurídica tributária, a possibilitar que o Fisco, sujeito ativo, exija do sujeito passivo, o objeto desta relação.

Nisto, a lei em sentido lato, descreve a hipótese de incidência, abstrata, que, ocorrendo a situação concreta no mundo fático, teremos o fato imponível, nascendo assim a obrigação tributária, que, demandará do sujeito ativo a necessidade de constituir o crédito tributário através do lançamento, nos termos da legislação.

Mas poderia se perguntar, se já existe a obrigação tributária constituída, por qual motivo deve-se proceder ao lançamento do crédito tributário ?

Tal indagação é pertinente, vez que, o ato administrativo de lançamento, é o que tornará a obrigação tributária exigível. Autorizando, assim, que, diante do

⁵ Art.7º. O viajante procedente do exterior poderá trazer em sua bagagem acompanhada, com isenção de tributos a que se refere o art.6º:

III- outros bens, observado o disposto nos §§1º a 5º, e os limites de valor global de:

a) US\$ 500,00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, quando o viajante ingressar no País por via área ou marítima; e

[...]

⁶ Art.57. A apresentação de declaração de bagagem falsa ou inexata sujeita o viajante a multa correspondente a cinquenta por cento do valor excedente ao limite de isenção, sem prejuízo do imposto devido.

inadimplemento do sujeito passivo, possa o Fisco, encaminhar a formalização do crédito para os setores administrativos competentes, procedendo-se a inscrição deste em Dívida Ativa, extraíndo-se, conseqüentemente, a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que tem eficácia de título executivo extrajudicial, podendo, portanto, efetuar a cobrança, tanto administrativamente ou mediante procedimento específico de Execução Fiscal.

Não obstante, o crédito tributário pode ser constituído de duas formas principais, a primeira é pelo lançamento, ato realizado pelo próprio Poder Público; e a segunda, é quando o próprio contribuinte, constitui o crédito tributário.

2.4.1 Lançamento tributário

O vocábulo “lançamento” foi o escolhido pela legislação brasileira, entretanto, em outros sistemas tributários, conforme explica Paulo Caliendo (2019, p.615), utiliza-se outras denominações, como no caso da Itália que se fala em *accertamento tributário*, na França que, se utiliza o termo *liquidation de l'impôt* e em outros países castelhanos fala-se em *liquidación e determinación*.

Tomando por base as expressões mencionadas em outros ordenamentos jurídicos em comparação com o termo “lançamento” utilizado pela legislação nacional, verifica-se que etimologicamente guardam uma relação em comum, qual seja, todos os termos ilustram a ideia de acerto, determinação, liquidação.

É com base nesta concepção que surge o lançamento tributário, forma pela qual, o Poder Público, mediante ato administrativo, vinculado e obrigatório, constitui o crédito tributário, garantindo a este certeza, liquidez e exigibilidade.

Em conceito muito completo acerca do lançamento Alfredo Augusto Becker (2007, p.380) conceitua:

O lançamento (“accertamento”) tributário consiste na série de atos *psicológicos e materiais e/ou jurídicos* praticados pelo *sujeito passivo* (contribuinte), ou pelo *sujeito ativo* (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de investigando e analisando fatos pretéritos:

a) constatar a *realização* da hipótese de incidência e a *incidência* infalível (automática) da regra jurídica tributária que ocorreu no momento em que aquela sua hipótese de incidência se realizou;

- b) captar o *fato* que realizou o *núcleo (base de cálculo)* daquela hipótese de incidência e que já estava predeterminado pela regra jurídica ao indicar a base de cálculo do tributo;
- c) proceder a *transfiguração* daquele núcleo (base de cálculo) em uma *cifra aritmética*, mediante a aplicação do *método de conversão* (peso, medida ou valor) já preestabelecido pela regra jurídica;
- d) calcular a *quantidade aritmética* do tributo, mediante a aplicação da *alíquota* (que fora prefixada pela regra jurídica) sobre o *núcleo* da hipótese de incidência (base de cálculo) *agora já transfigurado* numa cifra aritmética.

Trata-se o lançamento de instituto de vital importância para a atividade fiscal, pois sem ele, não há a possibilidade de o Fisco efetuar a cobrança de tributos, pela falta de exigibilidade. Ademais, é ato tão relevante que a Constituição Federal, determinou expressamente a necessidade de Lei Complementar para dispor sobre regras de lançamento, conforme artigo 146, inciso III, alínea “b”, considerando que tal espécie legislativa é mais rígida para aprovação em comparação com a lei ordinária, vez que o quórum daquela é de maioria absoluta⁷ enquanto dessa é de maioria simples.

É compreendido como ato vinculado e obrigatório, por exigência legal, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional⁸. Diante disso, a Administração Pública, em observância ao princípio da legalidade⁹, deverá realizar o lançamento, e, caso não o faça, poderá incorrer em responsabilidade funcional no âmbito administrativo.

Ainda, conforme anota Leandro Paulsen (2020, p.280), é atribuição privativa da Autoridade Fiscal, pois, referido ato é independente, não estando vinculado à vontade do contribuinte, significa dizer que, pouco importa se ele não reconhece a existência da dívida, ou se reconhecendo, a ela se opõe.

⁷ Art.69 da Constituição Federal. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

⁸ Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁹ Importante mencionar que o princípio da legalidade assume óticas diversas em relação ao sujeito analisado. Explica-se. Quando, o sujeito cuida-se de um particular, a legalidade indica que o indivíduo têm liberdade para realizar quaisquer condutas, desde que não importe em violação à lei, aplicação do artigo 5º, inciso II da Carta Magna. Por outra via, quando estamos diante da Administração Pública, a legalidade assume concepção diversa, tanto é que tal princípio não mais é extraído do artigo 5º, inciso II, mas sim, do artigo 37, caput, subordinando as condutas do Administrador Público ao mandamento imperativo legal, não podendo ele praticar atos ou comportamentos fora do respaldo legal, sob pena de ser responsabilizado civil, penal e administrativamente.

2.4.1.1 Natureza jurídica do lançamento tributário

Configura-se necessário compreender se o lançamento tributário, tem natureza declaratória ou constitutiva.

Explicando o que se entende por ato declaratório ou constitutivo, Ichihara (2015, p.142), aduz: “o ato constitutivo é aquele que, de forma imediata, constitui, modifica ou extingue um direito, enquanto o ato declaratório não modifica, não extingue, nem altera, apenas declara um direito preexistente”.

Diante disso, compreender a natureza jurídica do lançamento, serve como substrato para garantir se os atos que o antecedem, já são suficientes para emanar direito ao Poder Público ou, se a relação jurídica tributária, só é plenamente existente, com a ocorrência deste ato administrativo.

Américo Masset Lacombe (1977, p.71-4, apud CARVALHO, 2019, p.428) adota o entendimento da tese constitutiva do lançamento, mas constitutiva da *obligatio*, adotando posição dualista da obrigação. Isso pois, na visão de Américo, operando o fato gerador, não nasce a obrigação tributária, de modo que, o Fisco, neste momento, não dispõe de nada, logo, o direito de exigir o tributo só nascerá quando do efetivo lançamento, com efeitos constitutivos.

Destarte, conclui que em relação à obrigação tributária tem-se caráter declaratório e, quanto ao crédito tributário, caráter constitutivo.

Em outra via, Rubens Gomes de Souza (1975, p.105, apud ICHIHARA, 2015, p.143) entende pelo caráter declaratório do lançamento, isso pois, no momento da constituição da obrigação tributária, mediante a incidência da situação fática no imperativo legal normativo, já surge o direito do Poder Público, servindo o lançamento, apenas como meio de se declarar e formalizar referido direito que já se operou em momento anterior.

Beneditto Cocivera (1958, p.247 apud BECKER, 2007, p.373) explica as contradições existentes entre as duas correntes, pois, aqueles que entendem ser o lançamento de natureza declaratória, também devem reconhecer que este ato produz efeitos jurídicos substanciais influenciando na relação jurídica tributária.

E, em outro giro, quem entende ter natureza constitutiva, não reconhece a existência dos efeitos jurídicos anteriores ao lançamento, aduzindo que o Fisco não teria direito algum, mas em contrapartida acabam entrando em contradição, quando unem os efeitos do lançamento à uma determinada situação fática.

2.4.1.2 Modalidades de lançamento tributário

Dentro da sistemática do Código Tributário Nacional, há três formas de constituir o lançamento, que, em cada modalidade, demandará uma atuação proativa do sujeito ativo, sujeito passivo ou de ambos.

Importa dizer, assim, para cada espécie de lançamento haverá uma participação em grau maior ou menor dos sujeitos que compõe a relação jurídica tributária.

Nisto, nosso direito positivo contempla três meios de lançamento: (a) lançamento de ofício ou unilateral; (b) lançamento por declaração ou misto; (c) lançamento por homologação ou autolançamento.

Ocorre que, nosso Código estabeleceu no artigo 142, que o lançamento cuida-se de ato exclusivo da autoridade administrativa. Em observância ao lançamento de ofício, não há maiores dúvidas de que apenas o sujeito ativo é que o fará, sem participação do sujeito passivo. Entretanto, nas demais modalidades, referido artigo, demonstra certa incompatibilidade.

Luciano Amaro (2011, p.383 e 384), discorrendo sobre o tema, evidencia que não há problemas em identificar o lançamento de ofício como ato privativo da autoridade administrativa, e, da mesma forma, pode-se compreender que o lançamento misto, apesar de exigir certa colaboração do sujeito passivo, caberá a autoridade fiscal procedê-lo. Todavia, o problema surge quando trata-se do lançamento por homologação ou autolançamento, que, só haverá atuação efetiva da autoridade, quando o sujeito passivo recolher o tributo, nas palavras do Professor:

Se o cumprimento dessas tarefas não é lançamento, e a autoridade administrativa nada faz no sentido de implementar um ato a que se possa designar de lançamento, não seria o caso de dizer que, nessas situações, inexistem a figura do lançamento ?

Em que pese a referida problemática, contradição do legislador ao prever que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, prosseguiremos a análise quanto as modalidades de lançamento.

2.4.1.2.1 Lançamento de ofício

Referida modalidade de lançamento, prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, não conta com a atuação do contribuinte, cuja participação da autoridade administrativa se dá de maneira unilateral.

Conforme explica Ichihara (2015, p.146), a autoridade administrativa, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, procederá, aos atos de lançamento, determinando a matéria tributável, calculando o montante de tributo devido, identificando o sujeito passivo e propondo, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível.

Em regra, Luciano Amaro (2011, p.387) aduz que tal modalidade de lançamento mostra-se mais adequada para tributos que têm como fato gerador uma situação permanente, de forma que já existe um cadastro de dados fiscais, bastando que a autoridade administrativa apenas os consulte para realizar o lançamento, como exemplo, do Imposto Predial Territorial Urbano ou o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

2.4.1.2.2 Lançamento por declaração

A previsão legal desta modalidade encontra no artigo 147 do Diploma Tributário Brasileiro, existindo nesta espécie, uma dicotomia, havendo tanto a participação do contribuinte, como da autoridade administrativa.

A participação do sujeito passivo se mostra essencial para que a autoridade administrativa efetue o lançamento, cabendo aquele, conforme explica Leandro Paulsen (2020, p.280), fornecer ao Fisco elementos para que se apure o crédito tributário e notifique o contribuinte para efetuar o pagamento.

Importante ainda a observação feita pelo Desembargador, de que, não há reconhecimento, pelo sujeito passivo, do crédito tributário, existindo apenas, o dever de informar ao Estado-Fisco, informações que possibilitem a constituição do crédito.

A lei a fim de garantir proteção tanto ao contribuinte quanto ao Fisco, autoriza que o declarante retifique sua declaração, nos termos do artigo 147, §1º. De modo que, se tal alteração implicar em redução ou exclusão do tributo, caberá, por

razões de segurança, prova quanto a demonstração do erro, devendo ser apresentada antes da notificação do lançamento.

Em sentido semelhante, o Código Tributário Nacional no artigo 148, estabelece que, nas hipóteses que o cálculo do tributo leve em consideração valor, preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos e o declarante promova alguma omissão ou falte com fé na declaração, poderá, a autoridade administrativa, de ofício, arbitrar o valor correspondente, limitada à sua atuação administrativa.

2.4.1.2.2 Lançamento por homologação

Nesta hipótese de lançamento, a maior parte de atuação é por parte do sujeito passivo, competindo a autoridade administrativa, em momento posterior, promover a homologação deste, se as informações prestadas estiverem corretas.

Conforme observa Luciano Amaro (2011, p.389), tal situação se amolda para aqueles tributos que, por sua natureza, exigem do contribuinte o recolhimento imediato, sem algum tipo de ato ou manifestação por parte do Fisco.

Na dicção de Paulo Caliendo (2019, p.623):

Nessa modalidade, compete ao contribuinte proceder ao pagamento antecipado do tributo sem prévio aviso da autoridade administrativa. Esta deverá realizar a homologação do lançamento, verificando a correção do valor pago, em conformidade com o fato gerador, o cálculo do montante devido e da matéria tributável.

Ademais, referida hipótese não se confunde com o lançamento por declaração, pois nesta última, o contribuinte, só pagará efetivamente o tributo, após a notificação da autoridade administrativa que o lançamento foi efetuado. Enquanto no lançamento por homologação, independe para o pagamento, do lançamento da autoridade administrativa.

Não obstante, o Direito Positivo pátrio se preocupou com as situações em que o Fisco não efetue o lançamento por homologação, dispondo as consequências no §4º do artigo 150. Nisto, a fim de garantir segurança jurídica as relações, estabeleceu que, se transcorrido o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador e a Fazenda Pública não tenha se pronunciado, considera-se correto, o recolhimento do contribuinte e, portanto, homologado.

3. EXECUÇÃO FISCAL

A execução fiscal encontra-se positivada no direito brasileiro, através da Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, dispondo, essencialmente, da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Anteriormente a este diploma legal mencionado, a Fazenda Pública não tinha à sua disposição um procedimento especial para realizar a cobrança de dívidas fiscais, isso porque, a ritualística a ser seguida era a prevista no Código de Processo Civil de 1973.

Importa mencionar ainda que, antes mesmo do próprio Código de 1973, dispunha o Fisco de um procedimento especial para a cobrança de seus créditos, consubstanciado no Decreto-Lei nº 960/38, que acabou sendo tacitamente revogado com a entrada em vigor da Lei Processual em 1973, que, conforme assevera Ronaldo Cunha Campos (1995, p.30), o legislador, realizou uma verdadeira equiparação entre a Fazenda Pública com os particulares, que agora aquela era tratada simplesmente como qualquer credor genérico munido de um título executivo extrajudicial.

Isso pois, os procedimentos especiais, geralmente, regidos em leis próprias, como é o caso da Lei nº 6.830/1980, tem por finalidade a de estabelecer uma série de atos processuais, levando em consideração o direito material perseguido pelo autor, trazendo, assim, maior celeridade e privilégios para a Fazenda Pública, até porque vigora o interesse público da Administração na persecução do débito tributário, haja vista a destinação essencial destes valores a serem recolhidos. Nesse sentido é a lição de Ronaldo Cunha Campos (1995, p.30):

Esta tendência, ou seja, contenção dos privilégios fazendários, lograra uma significativa alteração em nossa política legislativa ao eliminar o caráter especial do procedimento através do qual a Dívida Ativa se cobrava. Dessarte não se poderia, a rigor, localizar, no ordenamento processual inaugurado em 1973, uma “execução fiscal”.

Neste ponto, a atual Lei de Execuções Fiscais, trouxe de volta o procedimento especial na cobrança das dívidas fiscais, além dos privilégios da Fazenda Pública, conforme pode ser extraído do artigo 1^o¹⁰, face que, apenas os entes

¹⁰ Art.1º. A execução judicial para a 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.

políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e suas autarquias poderão se valer do referido procedimento.

Salienta-se que, o procedimento da Lei nº 6.830/1980, cuida-se de procedimento judicial, na qual, segunda anota Humberto Theodoro Júnior (2016, p.32), não tem por finalidade a definição de responsabilidade quanto ao crédito tributário ou de acertamento entre Fisco e Contribuinte, mas sim, objetiva-se a conduzir judicialmente a expropriações de bens do sujeito passivo inadimplente.

Diante disso, por se tratar de uma ritualística essencialmente expropriatória, demanda-se que a Fazenda Pública cumpra uma série de requisitos a fim de obter um mandado judicial de expropriação.

3.1 Da dívida ativa

A Certidão de Dívida Ativa (CDA), cuida-se do principal requisito que legitima a ação executiva movida pela Fazenda Pública, tanto é, que a Lei de Execuções Fiscais erigiu como requisito essencial a petição inicial, a juntada Certidão mencionada, conforme artigo 6º, inciso III, §1º¹¹.

Portanto, a fim de compreender-se o que é a Dívida Ativa e como se dá sua inscrição, necessário se faz a retomada do analisado na teoria geral do direito tributário.

Conforme analisado anteriormente, ocorrendo a subsunção da hipótese de incidência ao fato gerador previsto na norma abstrata, surgirá a obrigação tributária, ilíquida, inexigível.

Ocorre que, conforme alerta Humberto Theodoro Júnior (2016, p.50), para que uma execução possa existir, imprescindível, que o credor detenha um título executivo e que este esteja atrelado a uma obrigação líquida certa e exigível.

Nesse diapasão, a Execução Fiscal tem por objetivo de promover a expropriação de bens do contribuinte devedor, e para tanto, caberá ao credor,

¹¹ Art.6º. A petição inicial indicará apenas:

I- o Juiz a quem é dirigida;

II- o pedido; e

III- o requerimento para citação.

§1º. A petição inicial será instruída com a Certidão de Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita. [...]

Fazenda Pública, ter em seu poder elementos que comprovem a existência daquele débito, garantindo, por conseguinte, certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito devido.

Por isso que, o título ou documento que garante tais atributos ao crédito público é a Certidão de Dívida Ativa.

Neste ponto, analisando a relação jurídica entre Fisco e Contribuinte, para a constituição da Certidão de Dívida Ativa, necessário que a Fazenda Pública, efetue algumas etapas.

A fim de tornar a obrigação tributária dotada de exigibilidade e liquidez, Bottesini e Fernandes (2018, p.10) aduzem ser necessário a realização do lançamento, que pode se dar de ofício, por homologação ou por declaração.

Efetuada tal etapa, e segundo Irapuã Beltrão (2014, p.486), sendo notificado o contribuinte sobre o lançamento e este permanecendo inerte, isto é, não apresentando defesa no procedimento administrativo e nem efetuando o pagamento do tributo, caberá a Fazenda Pública inscrever tal numerário na dívida ativa.

Ainda, Bottesini e Fernandes (2018, p.13), esclarecem que nem sempre o processo administrativo fiscal existirá, tal fato dependerá da modalidade de lançamento empregada. Assim, na dicção dos autores, o tributo cujo lançamento é feito por homologação, não haverá processo administrativo, pois, é o próprio contribuinte que fará o pagamento do *quantum* apurado. Desta forma, a Administração Fazendária, fará de maneira posterior a análise do autolancamento realizado. Tanto é que nesse sentido é a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça¹².

Por outra via, nas demais modalidades de lançamento – de ofício ou declaração – haverá procedimento administrativo fiscal no âmbito da Administração Pública. Destarte, a interposição de recursos administrativos pelo contribuinte tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, conforme preceitua o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Superada tal discussão, a inscrição do débito na dívida ativa cuida-se de ato administrativo, sujeito as exigências do artigo 202 do Código Tributário Nacional¹³.

¹² Súmula 436 STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

¹³ Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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

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

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

Ademais, nas lições de Bottesini e Fernandes (2018, p.06), tal ato, tem por finalidade realizar o controle de legalidade, de modo que, a dívida passará a gozar da presunção relativa (*juris tantum*) – portanto admite-se prova em contrário – de liquidez e certeza.

Nisto, para que o Fisco promova a ação de Execução Fiscal contra o contribuinte inadimplente, deverá extrair a Certidão de Dívida Ativa, que nos termos do artigo 784, inciso IX, do Código de Processo Civil de 2015 é considerado título executivo extrajudicial. Neste ponto, conforme assinala Irapuã Beltrão (2014, p.488), há uma diferenciação entre Direito Tributário, ramo do Direito Público, com o Direito Privado, pois naquele é prescindível a prova da existência da dívida, servindo como consectário que esteja ela devidamente inscrita como Dívida Ativa.

3.1.1 Dos créditos que compõe a dívida ativa

Segundo Rita Dias Nolasco e Victor Menezes (2015, l. 14) a dívida ativa pode englobar dois tipos de créditos, os de natureza tributária e os de natureza não tributária. Tal entendimento é reforçado a partir do artigo 39 da Lei 4.320/1964.

Os créditos tributários, são aqueles que decorrem do *ius imperium* Estatal, ou seja, da manifestação da soberania do Estado, englobam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais, empréstimos compulsórios, contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição de interesse das categorias profissionais e econômicas, contribuição para custeio de previdência e assistência social para os servidores dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, penalidades pecuniárias derivadas de tributos.

Por outro lado, o crédito de natureza não tributária, são explicados por Rita Dias Nolasco e Victor Menezes (2015, l. 14):

São as receitas originárias, que, no âmbito federal, temos os aluguéis ou taxa de ocupação dos terrenos de marinha, administrados pela Secretaria de Patrimônio da União; multas administrativas de qualquer origem ou natureza (exceto as tributárias) e judiciais (excluída as custas); foros e laudêmos; custas processuais; créditos decorrentes de contratos (§2º do art.39 da Lei 4.320/1964), tais como os preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos etc.

IV - a data em que foi inscrita;

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

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

Diante disso, tanto os créditos tributários como os não tributários podem ser executados através da Lei 6.830/1980, considerando ainda que em ambos, admite-se a possibilidade de inscrição em dívida ativa e conseqüentemente, o Fisco poder extrair a Certidão de Dívida Ativa a fim de instruir a petição inicial.

3.2 Celeridade nos processos de execução fiscal

Em âmbito constitucional, a Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu a razoável duração do processo no artigo 5º, inciso LXXVIII, da Carta Magna.

Conforme leciona Uadi Lammêgo Bulos (2018, p.721), trata-se de norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, análise esta que pode extraída através de interpretação sistemática do §1º do artigo 5º, dispondo que as os direitos e garantias fundamentais tem aplicação imediata. Por esta razão, prescindível a edição de lei infraconstitucional para tornar o inciso LXXVIII mencionado exequível, devendo a ele observância toda a Administração Pública.

Isso porque, materializando a razoável duração do processo no âmbito do Direito Tributário, surgem dois deveres de observância: o primeiro, disposto em uma fase pré-processual, em que há a formação do processo administrativo pelo Fisco consolidando o crédito tributário; e o segundo, cuida-se da fase judicial, em que houve o ajuizamento da execução fiscal em face do contribuinte. Nestas duas esferas, administrativa e judicial, a razoável duração do processo deve ser observada.

Referida norma encontra-se em harmonia com todo o sistema, afirmação disso pode ser notada através do artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, que elenca como um dos princípios da Administração Pública a eficiência. Do mesmo modo, o Código de Processo Civil no artigo 139, inciso II, atribui como dever do magistrado velar pela razoável duração do processo.

Diante deste debate, conforme informações da Justiça em Números Edição de 2020, na qual os dados coletados foram do ano de 2019, observa-se que as ações de execução fiscal constituem grande fator para a morosidade do sistema judiciário.

Extrai-se que, no Judiciário Federal, conforme dados da Justiça em Números, há 4.575.699 (quatro milhões e quinhentos e setenta e cinco mil e seiscentos e noventa e nove) de execuções fiscais pendentes, distribuídas da

seguinte forma: a) 1.803.630 (um milhão e oitocentos e três mil e seiscentos e trinta) no Tribunal Regional Federal da 3ª Região; b) 1.266.264 (um milhão e duzentos e sessenta e seis mil e duzentos e sessenta e quatro) no Tribunal Regional Federal da 1ª Região; c) 689.493 (seiscentos e oitenta e nove mil e quatrocentos e noventa e três) no Tribunal Regional Federal da 4ª Região; d) 448.487 (quatrocentos e quarenta e oito mil e quatrocentos e oitenta e sete) no Tribunal Regional Federal da 2ª Região; e) 367.825 (trezentos e sessenta e sete mil e oitocentos e vinte e cinco) no Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Especial menção é quanto o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que tem jurisdição em 13 (treze) Estados da Federação, sendo eles: Goiás, Bahia, Tocantins, Mato Grosso, Rondônia, Pará, Piauí, Maranhão, Acre, Amazonas, Roraima, Amapá e Distrito Federal.

Diante deste cenário, a fim de conferir maior celeridade ao sistema judicial o Ministro João Otávio de Noronha, Presidente do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho da Justiça Federal elaborou proposta de lei para criação do Tribunal Regional Federal da 6ª Região, que será um verdadeiro desmembramento do então Tribunal Regional Federal da 1ª Região, de forma que o novo Tribunal terá jurisdição no Estado de Minas Gerais, com sede em Belo Horizonte.

Tal proposta materializou-se no Projeto de Lei nº 5919/19¹⁴, que foi aprovado no dia 26 de agosto de 2020 pela Câmara dos Deputados e segue para apreciação ao Senado Federal.

Em outro giro, almejando diminuir a demora na prestação jurisdicional dos processos de execução fiscal o Conselho Nacional de Justiça instituiu o sistema Resolve. Tal programa, foi formado inicialmente através de grupos de trabalho, mencionados na Portaria CNJ nº 76 de 16 de maio de 2019, que reuniu como membros magistrados federais e estaduais e representantes das procuradorias da fazenda da União, dos Estados e Municípios.

O Resolve traz soluções automatizadas no âmbito de tramitação dos processos de execução fiscal, principalmente, nas medidas de localização de bens dos devedores, poupando trabalho mecânico de magistrados e servidores, haja vista que, haverá uma integração entre o SISBAJUD (sucessor do BACENJUD) com o Processo Judicial Eletrônico (PJe), procedendo-se ao protocolo de ordens de bloqueio

¹⁴ <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2228978>

de valores de forma automática, inclusive, o retorno das informações se dará de forma automática mediante o envio de certidões ao próprio sistema do PJe.

Ademais, haverá também integração do sistema PJe com o RENAJUD, procedendo-se na juntada automática de certidões, informando se foi obtido êxito na inclusão de restrições.

Por fim, o sistema dos Correios também trabalhará em conjunto com o PJe, pois, com o Aviso de Recebimento Digital, possibilita-se o envio deste ao sistema da empresa pública, e, após realizarem a entrega ou tentativa de entrega, os resultados serão enviados ao PJe em forma de metadados, que fará a inserção automática de tais informações nos autos judiciais.

Trata-se, portanto, de uma série de medidas que vem sendo tomadas visando a mitigação das execuções fiscais. Cuida-se de medidas necessárias, haja vista que os dados apresentados são alarmantes.

4. MEDIDA CAUTELAR FISCAL

A medida cautelar fiscal foi inaugurada no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei nº 8.397 de 06 de janeiro de 1992, possuindo regulamentação pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.565 de 11 de maio de 2015.

Trata-se de legislação que assegura uma série de benefícios para a Fazenda Pública concernentes na garantia do crédito público.

Nesta toada, de se asseverar que o procedimento cautelar é acessório da ação de execução fiscal, por isso, aquele pode ser requerido de duas formas, a primeira, trata-se quando a cautelar é ajuizada em caráter incidental, ou seja, já existe em trâmite ação de execução fiscal¹⁵; a segunda, cuida-se do caráter preparatório do pleito cautelar, quando esta fora intentada antes do ajuizamento da execução fiscal, situação em que a Fazenda Pública deverá ingressar, no prazo de 60 (sessenta) dias, com o processo executivo¹⁶.

¹⁵ Art.1º da Lei 8.397/1992. 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.

¹⁶ Art.11 da Lei 8.397/1992. Quando a medida cautelar fiscal for concedida em procedimento preparatório, deverá a Fazenda Pública propor a execução judicial da Dívida Ativa no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecurável na esfera administrativa.

Com seu ingresso no sistema jurídico, surgiu como principal discussão a constitucionalidade da Lei instituidora da medida cautelar fiscal, tal fato, merece ser analisado.

4.1 Da constitucionalidade da Lei nº 8.397/1992

Referida inconstitucionalidade da medida cautelar fiscal foi arguida na ocasião do Recurso Extraordinário nº 210.729/AL, em que, o Recorrente sustentava ofensa aos incisos XXXV (inafastabilidade da jurisdição), LIV (a não privação dos bens sem o devido processo legal) e LV (contraditório e ampla defesa) do artigo 5º, bem como, do artigo 93, inciso IX, todos da Constituição Federal.

Em julgamento, o Ministro Relator Néri da Silveira (STF, 1999) negou seguimento ao recurso, haja vista a não constatação da inconstitucionalidade, assim asseverado em seu voto:

[...] A toda a evidência, como, aliás, bem enfatizou o tribunal de origem, a medida cautelar fiscal, instituída pela Lei n.º 8.397/92, em tudo se assemelha a outras da mesma espécie, existentes no ordenamento jurídico brasileiro. E sua concessão liminar não encerra, absolutamente, lesão às garantias do contraditório e da ampla defesa: seguem-se a ela a citação do requerido para contestar e, se for o caso, a produção de provas em audiência. É forçoso concluir que o processo cautelar, cujo traço característico é a instrumentalidade - vale dizer, assegurar a eficácia do provimento judicial definitivo, o resultado útil do processo principal - não contrariando o postulado do devido processo legal, antes lhe rende homenagem. Ademais, o recorrente não se viu privado de seus bens, verdadeiramente. Em rigor, apenas o direito de deles dispor, e ainda assim de forma restrita, foi-lhe retirado, temporária e provisoriamente.

Concordamos com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal. De início, cita-se o entendimento do Procurador da Fazenda Nacional Aldemário Araujo de Castro (2005, p.11), afirmando que não há violação ao princípio do devido processo legal, isso porque, o artigo 5º, inciso LIV da Carta Magna, veda a privação de bens sem o respeito às normas processuais e materiais, e, com a medida cautelar fiscal, o devedor não é privado de seus bens, haverá apenas a restrição destes, com finalidade assecuratória. Procedimento semelhante às disposições do arresto e sequestro trazidas pelo Código de Processo Civil, que são comumente implementadas no âmbito das tutelas cautelares genéricas.

Segundamente, a medida cautelar fiscal, cuida-se de procedimento instrumental, pois visa garantir o futuro processo de execução fiscal, mediante atos de constrição de patrimônio do devedor, sendo assim, amparada pelos requisitos gerais da tutela de urgência (salvo da tutela de evidência, que dispensa o perigo da demora), qual seja, o *fumus boni iuris*, materializado na prova literal da constituição do crédito fiscal e o *periculun in mora*, descrito nas hipóteses do artigo 2º da Lei 8.397/92.

Ademais, não há violação ao princípio da ampla defesa, conforme dicção de Aldemário Araujo de Castro (2005, p.12):

Todos os recursos e meios necessários a defesa do contribuinte permanecem acessíveis. Poderá discutir perante a Administração (as autuações) e, se quiser, poderá acionar o judiciário. Ademais, ao contrário do que se diz, 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. Poderá demonstrar a ausência da 'fumaça do bom direito', discutindo aspectos formais e materiais do crédito tributário. Poderá demonstrar a ausência do 'perigo da demora', esclarecendo a sua sólida posição econômica-financeira.

Do mesmo modo, de se destacar entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (2019):

MEDIDA CAUTELAR FISCAL PREPARATÓRIA. LEI Nº 8.397/92. DÉBITOS SUPERIORES A 30% DO PATRIMÔNIO. Esvaziamento patrimonial. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE. POSSIBILIDADE. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. A medida cautelar fiscal se destina tão somente a preservar a higidez do crédito tributário. Assim como as demais cautelares, pretende apenas resguardar o direito do credor, não sendo ato expropriatório de bens, não violando o direito de propriedade, o princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, XXII, LIV e LV da CF), e quaisquer outros preceitos da Constituição Federal. [...]

Logo, conforme asseverado, o contribuinte tem a seu favor uma gama de matéria de defesa hábil a influenciar o magistrado, bem como, impugnar o processo cautelar fiscal, culminando com a extinção deste, se obter êxito.

4.2 O fenômeno da ineficiência tributária brasileira

Conforme dados da revista Justiça em Números, já apresentados no presente trabalho, verifica-se que o Brasil consta com numerário bem significativo

sobre ações de execução fiscal em trâmite, não só pelo Judiciário Federal, mas também no âmbito Estadual.

Conforme explica Albert Hensel (1956, p.143, apud BECKER, 2007, p.142), a natureza humana em seu aspecto natural e econômico, ao tomar determinadas medidas, almeja alcançar os resultados pretendidos com o menor dispêndio econômico, gerando, conseqüentemente, maior lucro ou economia, conforme o caso.

Tomando por base tal premissa, historicamente o Brasil, a Administração Pública tem se esforçado para garantir maior eficiência fiscal, inclusive, um dos pontos que sustentam tal argumentação é a lição de Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes e Carlos Valder Nascimento (2013, p.220), como as orientações da Procuradoria da Fazenda Nacional que determinam à observância aos Recursos Representativos de Controvérsias (RRC), bem como, a Portaria nº 492/2010 da própria PGFN com lista de julgados em Tribunais Superiores, que não devem ser objeto de contestação pela PGFN.

Ocorre que, uma problemática que o Estado Brasileiro sempre tem de enfrentar, refere-se à edição de legislações e atos infralegais, como portarias e resoluções, visando a recuperação creditícia do Estado, face ao grande número de contribuintes inadimplentes.

Perfazendo tal análise histórica, nos anos 2000, foi editada a Lei 9.964/2000, que segundo o artigo 1º destinava-se à promoção da regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

Após houve uma série de legislações de parcelamento fiscal, como a Lei 10.684/2003, a Lei 11.941/2009, o REFIS das Autarquias e Fundações, materializado na Lei 12.249/2010, o REFIS dos Bancos, disposto na Lei 12.685/2013.

Atualmente, teve-se a edição da Lei 13.988 de 14 de abril de 2020 que dispõe sobre a transação entre contribuintes com a União, suas autarquias e fundações. Inclusive, disciplinando o artigo 14 da referida legislação o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, editou a Portaria PGFN nº 14.402/2020, que dispõe condições para a transação excepcional na cobrança da Dívida Ativa da União em decorrência do coronavírus (COVID-19).

No ato normativo, precisamente no artigo 8º, dispõe quais os créditos passíveis de transação, sendo aqueles administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mesmo que estejam em fase de execução ajuizada ou objeto de parcelamento anterior rescindido, com exigibilidade suspensa ou não, cujo valor atualizado é igual ou inferior a R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais).

Ademais, para certas entidades, que desempenham fins sociais na sociedade civil, como empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e as demais organizações da Lei 13.019/2014, o artigo 9º da Portaria mencionada traz condições específicas de pagamento.

Em sequência, Andrea Mascitto (2018, p.50), dissertando sobre a ineficiência das execuções fiscais, indica que cada vez mais tem a Fazenda Pública se valendo da medida cautelar fiscal, traduzindo em uma postura de maior proatividade, e, para tanto, cita medidas instituídas que demonstram tal aspecto:

- i. criação de grupos especiais de acompanhamento patrimonial de grandes contribuintes – Portaria n. 1441, de 7 de outubro de 2015;
- ii. arrolamento e controle de bens desses contribuintes como forma de prevenir eventual dissipação de patrimônio – Instrução Normativa (IN) n. 1565, de 11 de maio de 2015;
- iii. regulamentação do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) – Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGNF) n. 396, de 20 de abril de 2016; bem como
- iv. recente atuação fazendária na elaboração de projeto da Nova Lei das Execuções Fiscais (Minuta, substitutiva ao Projeto de Lei n. 2.412/2007), a qual mais uma vez foca em etapas prévias à própria execução fiscal perante o judiciário, que institui a execução administrativa e outorga à PGNF diversas vantagens relativas a acesso direto a informações de cunho patrimonial e direito a pedidos de averbação de dívidas em cadastros públicos e privados de proteção de crédito e congêneres.

Nesse sentido, todo o conjunto normativo mencionado, transpassa a ideia de que, considerando a grande demanda de ações de execução fiscal em trâmite, conclui-se pela existência de uma quantidade considerável de devedores da Fazenda Pública. Logo, plenamente aceitável e recomendável que o Fisco busque e se utilize de outras medidas a sua disposição a fim de garantir maior persecução dos créditos públicos, como a medida cautelar fiscal, ora analisada.

4.2.1 Da ofensa à livre concorrência

Por tal panorama apresentado, o inadimplemento de muitos contribuintes, principalmente, de pessoas jurídicas atuantes no mercado, acaba por gerar ofensa à livre concorrência, ocasionando espécie de desequilíbrio velado na ordem social e econômica, com reflexos não só nas demais empresas, como também na sociedade.

A Constituição Federal garantiu a livre concorrência no artigo 170, de forma que, segundo André Santa Cruz (2019, p.49) o Estado a fim de garantir efetividade a este princípio busca coibir práticas de concorrência desleal, tipificando-as como delitos e, reprimindo abuso de poder econômico, caracterizando-o como infração contra a ordem econômica.

Neste contexto destaca-se a sonegação fiscal, prática considerada como infração penal, nos termos da Lei 8.137/90 que trata sobre os crimes contra a ordem tributária.

Ocorre que, muitas vezes a sonegação fiscal não está isolada, existindo uma série de delitos antecedentes, como crimes de lavagem de dinheiro, corrupção, evasão de divisas e tráfico. Como forma de demonstração, basta analisarmos, em síntese, a operação Lava Jato, em que segundo informações do site do Ministério Público Federal¹⁷, havia a formação de um verdadeiro cartel, organizado, a fim de determinar quais empresas seriam vencedoras das licitações para conseguir os contratos de obras com a Petrobrás.

Claramente, pela dimensão notória da operação, não se resume ao que foi exposto. No entanto, a partir destas premissas, é evidente que as empresas não envolvidas no esquema que participavam das licitações foram, de alguma forma prejudicadas e, não apenas elas, mas como todo o mercado envolto de tais práticas.

Referido cenário, guarda nítida relação com o excesso de proteção de dados que vigora no sistema brasileiro, sobre a temática, Ricardo Fiorin (2017), Auditor Fiscal no Estado do Rio Grande do Sul, em seu artigo, dispõe que o sigilo exacerbado de informações só tem a favorecer corruptos e corruptores.

Afinal, um mecanismo de controle que poderia se mostrar efetivo em nossa visão, seria a plena aplicabilidade da Lei Complementar nº 105/2001,

¹⁷ <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso/entenda-o-caso>

possibilidade do Estado, aí incluindo o Fisco, de acessar, sem a necessidade de prévia autorização judicial, movimentação financeira de contribuintes, permitindo a identificação de irregularidades, garantindo apuração mais eficiente.

E do mesmo modo, a sociedade civil em geral, deveria ser incentivada a também realizar controle de atos de empresários que atuam contrariamente às disposições legais, estabelecendo-se, na medida do possível, eventuais gratificações para quem realizasse denúncias concretas.

Adentrando no cerne da temática, a pessoa jurídica que atua, principalmente, sonegando impostos, prejudica veementemente os setores ao seu redor, mesmo que de forma velada. Justifica-se o emprego do vocábulo “velada” pois, os demais empresários, em muitas situações, desconhecem a prática ilícita por parte do infrator e acabam por via reflexa sendo prejudicados.

Isso pois, aquele que sonega tributos, tem a liberdade de comercializar a mercadoria de forma mais rentável para a sociedade, atraindo, com este ato, maior clientela, enquanto por outra via, o empresário que honra com suas obrigações, não consegue competir no mesmo preço.

Salienta-se que, em muitos casos, não se verifica apenas a mera sonegação fiscal, mas também o incentivo a outros delitos que atentam contra a ordem econômica, como no caso do contrabando e descaminho.

Para tanto, fazendo alusão ao delito de contrabando, é muito comum a interceptação de cargas de cigarros importados do Paraguai/PY. Inicialmente, há de se destacar a razão pela qual a importação de cigarros é proibida, tal fato decorre, da RDC nº 90/2007 da ANVISA que exige o necessário registro da marca, além de que, o produto deve conter os selos obrigatórios exigidos pelo artigo 284 do Decreto nº 7.212/2010 e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 770/2007.

O Brasil, adotou como política pública a tributação elevada sobre o cigarro, visando assim, a diminuição do consumo.

Portanto, na visão de muitos empresários é comum, na praxe, que a margem de lucro sobre este produto seja muito baixa, considerando a elevada carga tributária. Ocorre que, no sentido oposto, o empresário que adquire cigarros contrabandeados, além de incentivar grandes organizações criminosas que atuam no contrabando e prejudicar ainda mais a camada mais carente da população brasileira, que usualmente é quem adquire estes produtos considerando a rentabilidade mais favorável, ainda acaba por prejudicar os demais empresários que atuam legalmente,

afinal, o empresário infrator compra a mercadoria mais barata (já que não há incidência tributária) e a revende, conseguindo margem de lucro superior.

4.2.2 Do entendimento do Supremo Tribunal Federal

Importa mencionar que no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 550.769/RJ, a Corte firmou entendimento que denota maior proteção ao sistema da livre concorrência em detrimento de empresas que não honram com o cumprimento das obrigações tributárias.

O caso trata de recurso extraordinário, interposto pela American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos LTDA, aduzindo que, a Receita Federal do Brasil, iniciou processo fiscal de verificação do registro especial estabelecido no Decreto-lei 1.593/1977, considerando o descumprimento pela Requerente das condições estabelecidas no artigo 2º, inciso II, do Decreto mencionado, que assim dispõe:

Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:

II- não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;

In casu, a Secretaria da Receita Federal, no processo fiscal, concedeu o prazo de 10 (dez) dias para que a Requerente promovesse a regularização fiscal da empresa, sob pena de cancelamento do registro especial, sendo esta condição essencial para a fabricação de cigarros, atividade principal desenvolvida pela empresa de tabaco.

Logo, pretendia com o recurso extraordinário, que o Supremo Tribunal Federal decretasse que o artigo 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.593/1977, não fora recepcionado pela Constituição de 1988, face ser contrário aos artigos 5º, incisos XIII e LIV e artigo 170, bem como, ser uma sanção de natureza política.

Na ocasião do julgamento, a Corte negou provimento ao recurso extraordinário, firmando entendimento de ser constitucional a exigência estabelecida, votos vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello.

Há de se destacar o voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa (STF, 2013, p.09), ao estabelecer que o Supremo Tribunal Federal, historicamente, tem rechaçado às sanções políticas, argumentando para tanto, três fundamentos: a) o primeiro, atinente ao direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (conforme artigo 170 da Constituição Federal); b) a violação do *substantive due process of law*, considerando que algumas medidas aplicadas pelo Fisco na cobrança de créditos tributários importam em verdadeiros instrumentos de coação do contribuinte; c) descumprimento do devido processo legal considerando que, sanções políticas implicam na violação ao acesso aos órgãos do Executivo ou Judiciário, mais precisamente no controle da validade dos créditos tributários. Isso porque, na visão do Ministro, uma empresa ao ser fechada – mediante atividade coercitiva do Fisco – terá, em razão da inatividade, menores recursos para se sustentarem em eventuais processos administrativos e judiciais.

Entretantes, tal exposição, o Relator não entendeu que há sanções políticas (STF, 2013, p.09):

Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício da atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.

Nisto, procede o Ministro a um juízo de ponderação, considerando que o texto do artigo 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.593/1977, não detém uma precisão exata acerca de um parâmetro sobre o crédito tributário devido. Diante disso, haverá inconstitucionalidade quando ocorrer quaisquer uma das três hipóteses anteriormente mencionadas. Logo, analisando o caso *sub judicis* concluiu (STF, 2013, p.14):

Reputo que todas as três salvaguardas constitucionais apresentadas foram atendidas, e, portanto, a interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal ao art.2º, II, do Decreto-Lei 1.593/1977 não reduziu a norma ao *status* de sanção política.

Em primeiro lugar, o montante dos créditos cuja compensação não foi homologada é relevante, assim como é relevante o montante total do débito tributário atribuído à empresa (mais de setecentos milhões de reais, de acordo com a representação fiscal em 31.08.2005 – Fls.75).

O risco à efetividade da tutela jurisdicional pertinente à cassação do registro especial, existente por ocasião do julgamento da AC 1.657-MC, arrefece com o julgamento de mérito da questão. Vale dizer, uma vez realizado o controle de constitucionalidade incidental da norma em sede extraordinária, não há mais expectativa juridicamente relevante de reversão da penalidade.

Finalmente, entendo não estar demonstrado o risco à efetividade da tutela jurisdicional, no que se refere ao controle de validade dos créditos tributários cujo não-pagamento leva à cassação do registro especial. Lembro que a recorrente desafiou a constitucionalidade da norma a partir da perspectiva hipotética, isto é, da invalidade total e incondicionada do art.2º, II, do Decreto-lei 1.593. Não aderi a tal linha de argumentação, concluindo, ao contrário, pela interpretação do dispositivo em conformidade com a Constituição.

Reafirmando o voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, o Ministro Ricardo Lewandowski (STF, 2013, p.08/09), entendeu que, a insistência da Requerente quanto ao descumprimento das obrigações tributárias, a coloca em vantagem significativa frente os demais empresários atuantes do mesmo ramo, pois, tal fato lhe permite comercializar seus produtos com preço inferior se comparado aos demais concorrentes, implicando, por conseguinte, em ofensa ao princípio constitucional da livre concorrência. Isso pois, conforme aduziu, a American Virgínia é devedora de aproximadamente R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais) ao Fisco Federal.

Em sentido contrário importa destacar, a fim de garantir dialeticidade para o assunto em pauta, o voto vencido do Ministro Celso de Mello.

Prefacialmente, o Ministro Celso de Mello (STF, 2013, p.03), denotou que no sistema constitucional brasileiro não há direitos absolutos, diante desta premissa, partindo para análise quanto ao crédito tributário, evidencia-se que o sistema tributário brasileiro faz a este uma outorga de prerrogativas extraordinárias, possibilitando maior atuação da Administração Fiscal na persecução destes.

Diante disso, a Constituição Federal garante ao Fisco a prerrogativa institucional de tributar, mas não de suprimir direitos fundamentais que são constitucionalmente assegurados. Não estando, assim, o Estado autorizado a se valer de meios indiretos de coação a fim de propiciar maior arrecadação tributária, como no caso *sub judice*, a hipótese de cassação do registro especial, inviabilizando a atividade empresarial. Para tanto aduz (STF, 2013, p.09):

Não se pode perder de perspectiva, portanto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se ao Estado, no processo de elaboração (e de aplicação) das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do “substantive due process of law” (CF, art.5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante

tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 – RTJ 178/22-24, v.g)

Considerando que referido recurso extraordinário não foi dotado de repercussão geral, há ainda uma questão pendente no Supremo Tribunal Federal, atinente ao julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 3952, ajuizada pelo Partido Trabalhista Cristão em face do Presidente da República e do Congresso Nacional.

O legitimado alega, em síntese, a inconstitucionalidade do artigo 2º, inciso II, do Decreto-lei 1.593/1977, sobre o argumento de ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, ampla defesa, contraditório, presunção de inocência, liberdade de iniciativa e da proporcionalidade. Insta mencionar que tal julgamento se reveste de vital importância para esclarecimento da questão, haja vista que por se tratar de controle concentrado de constitucionalidade, a *decisum* será marcada por eficácia *erga omnes*.

Em consulta junto ao site do Supremo Tribunal Federal, consta que referida ADI foi incluída na pauta de julgamentos do dia 17 de setembro de 2020, ocorre que até a data de fechamento do presente trabalho, não há informações acerca do julgamento¹⁸.

4.3 Das hipóteses de cabimento da medida

A medida cautelar fiscal, apesar de se tratar de uma espécie de tutela cautelar específica regida em lei própria, apresenta similitudes com a cautelar típica do processo civil, neste sentido, também cuida-se de um procedimento com finalidade instrumental, qual seja a de assegurar o resultado útil de um possível processo executivo.

Em razão disso, imprescindível a demonstração pela administração pública, dos requisitos gerais da tutela cautelar, *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, todavia, por se tratar de uma ação específica há peculiaridades que devem ser observadas.

Considerando as especificidades que a Lei nº 8.397/1992 traz, Witzel (2010, p.42) profere uma crítica pertinente, no sentido de que, referida legislação

¹⁸ Em consulta: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2556011>

acaba até mesmo restringindo a atuação do Fisco, já que, na tutela cautelar geral, o requisito do *fumus boni iuris* é bem mais amplo.

Diante disso, a probabilidade do direito é materializada segundo Ichihara (2015, p.302), na existência de prova literal do crédito tributário, nos termos do artigo 3º inciso I da Lei da Cautelar Fiscal.

A constituição do crédito tributário, conforme assinala Carlos Henrique Abrão (2015, p.40), se traduz com o lançamento tributário, estabelecido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

Trata-se o lançamento de ato necessário, obrigatório e constitutivo, isso pois, através dele é que o crédito tributário constituído passará a gozar de executoriedade, podendo assim o Fisco, exigir o pagamento do sujeito passivo.

No magistério de Carlos Henrique Abrão (2015, p.42):

Consiste, pois, a prova literal, na apresentação de documento cabal que corrobore a pretensão do credor, levando ao conhecimento do magistrado todos os dados que integram a grandeza material, com expressão do nascimento do fato gerador e os plúrimos matizes que envolvem essa obrigação.

Na resenha analisada é certo ponderar que a Fazenda Pública não pode mencionar a hipótese de eventual crédito que lhe assista, pela via indireta e se tornar credora daquela obrigação, mas é de rigor que diretamente e de maneira inconcussa ateste efetivamente o seu vínculo jurídico que a atrela ao devedor. Não pode, assim, esta prova literal conter quaisquer falhas ou imperfeições que denotem irregularidades no procedimento administrativo, mesmo porque o magistrado não fica adstrito àquela decisão da Administração Pública; bem por isso deve refletir sobre aqueles elementos que servem como parâmetro balizador da pretensão do Fisco.

Ainda, além da prova de constituição do crédito tributário, deverá a Fazenda Pública, demonstrar o *periculun in mora*, consubstanciado na ocorrência de algumas das hipóteses elencadas no artigo 2º da Lei 8.397/1992, que, segundo Andréa Mascitto et al (2018, p.61) guardam relação com indícios de tentativa de

esvaziamento patrimonial ou então, um *déficit* na saúde financeira do contribuinte, situação que pode inviabilizar o pagamento da dívida.

A fim de garantir maior segurança jurídica nas relações e evitar ajuizamento de medidas cautelares fiscais temerárias, o legislador elencou também a necessidade de que o Fisco prove documentalmente as hipóteses estabelecidas no artigo 2º, conforme disposição do artigo 3º, inciso II, da Lei 8.397/1992.

Atinente a este panorama, a Lei estabelece que a Fazenda Pública deve efetuar a prova do perigo da demora na decisão judicial, exclusivamente, através de prova documental.

No entanto, Carlos Henrique Abrão (2015, p.43), anota a existência de uma certa problemática probatória quanto aos incisos I e II do artigo 2º, situação em que o devedor tenta ausentar-se de seu domicílio (sendo este certo ou incerto). Isso pois, conforme explica o doutrinador, o contribuinte devedor ao intentar ausentar-se de seu domicílio, exprime um comportamento operado no âmbito subjetivo, ou seja, indica o *animus* do devedor em proceder de tal maneira, fato que, para ser provado documentalmente gera grandes dificuldades.

Nesta ótica, conforme explica Carlos Henrique Abrão (2015, p.43) de se reconhecer a possibilidade de serem utilizados outros meios probantes:

Insubstituível se mostra a prova documental por qualquer outra de natureza díspar, mas outros meios destinados a evidenciar o fato constitutivo do direito da Fazenda Pública devem ser reconhecidos e considerados diante do conjunto formado em torno da verdade formal desejada.

Logo, apesar das dificuldades probatórias, a prova documental deve estar sempre presente, sem embargo de que a Fazenda Pública a fim de comprovar o aspecto subjetivo do devedor (principalmente nas hipóteses anteriormente mencionadas), utilize-se de outros meios comprobatórios e idôneos aptos à corroborarem com a prova documental.

4.4 Possibilidade da medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário

A redação original do artigo 2º da Lei 8.397/1992¹⁹, apenas autorizava o ajuizamento do procedimento cautelar, na circunstância de o crédito tributário estar plenamente constituído.

Ocorre que, que a Lei 9.352/1997, acrescentou o parágrafo único no artigo 1º, permitindo que a cautelar fiscal seja intentada antes da prévia constituição do crédito tributário, assim dispondo:

Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

No entanto, conforme leciona Marcelo Adriano Micheloti (2014), a questão que se coloca em pauta é se para o ingresso do pleito cautelar bastaria a constituição provisória do crédito tributário, ou seja, efetuado o lançamento e a notificação ao contribuinte; ou, se é necessário a constituição definitiva. A temática não se mostra pacífica no entendimento dos Tribunais.

Inicialmente, Cláudia Maria Dadico e Ingrid Schroder Sliwka (2006, p.27-28, apud MICHELOTI, 2014) aduzem ser necessário o lançamento definitivo:

O parágrafo citado, portanto, dispensou da 'prévia constituição do crédito tributário' hipótese de devedor já notificado, ou seja, depois de provisoriamente constituído o crédito, por meio do lançamento. Como é consabido, a notificação nada mais é do que o ato formal de comunicação ao contribuinte dos termos em que foi lavrado o lançamento tributário.

Ora, se o devedor já foi notificado, é porque já se concluiu o lançamento, que é o ato de constituição provisória do crédito tributário. Dessa forma, não haveria lógica em se dispensar a prévia constituição do crédito em uma hipótese em que o crédito já fora constituído, ainda que de forma provisória. Disso decorre que essa 'prévia constituição', a que alude o dispositivo, somente pode ser sua constituição definitiva, sob pena de invencível incoerência entre o enunciado do parágrafo e aquele constante do inciso V, *b*. Note-se que o dispositivo fez alusão expressa ao crédito tributário, o que deixa fora de qualquer dúvida que os conceitos utilizados são aqueles

¹⁹ Art.2º da Lei 8.397/1992. A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, regularmente constituído em procedimento administrativo, quando o devedor:

consagrados pelo Direito Tributário. A interpretação sistemática desses dispositivos conduz à conclusão de que o termo 'constituição', tantas vezes mencionado pelo texto da Lei nº 8.397/92, deve ser entendido como a constituição definitiva do crédito fiscal. Assim, a propositura da ação cautelar fiscal, de acordo com o texto da Lei nº 8.397/92, somente é possível após a constituição definitiva do crédito, salvo nos casos dos incisos V, b, e VII do art. 2º, em que é viável o ajuizamento após a notificação do lançamento.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o recurso especial nº 1.314.033/RJ, o Ministro Mauro Campbell Marques, deu a ele provimento para julgar extinta a medida cautelar fiscal decretada pelo juízo *a quo*. Na hipótese deste julgamento, a contribuinte, havia aderido ao REFIS (instituído pela medida provisória nº 1.923/1999), estando, assim, ao tempo do ajuizamento da medida cautelar fiscal com a exigibilidade suspensa dos créditos tributários. Diante disso, o pleito acautelatório deveria estar amparado em uma das hipóteses autorizadoras do parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.397/1992.

Apesar deste entendimento, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, já entendeu ser possível a medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário.

No julgamento da apelação cível nº 5002250-93.2011.4.04.7207, a Recorrente arguiu que a cautelar fiscal estaria amparada em um possível crédito tributário, ante a inexistência de um procedimento administrativo prévio ou processo judicial que atestasse sua existência. Ademais, a Fazenda Nacional ingressou com a medida, com fundamento no artigo 2º, inciso I, aduzindo que o contribuinte estaria promovendo a alienação antecipada de bens.

Trata-se de situação bem peculiar, já que na hipótese em comento, o crédito tributário não estava definitivamente constituído e o fundamento da cautelar fiscal não se deu com base no inciso V, alínea "b" e VII do artigo 2º da Lei 8.397/1992, que tratam das situações em que se permite o requerimento cautelar antes da prévia constituição do crédito tributário.

Ao julgar o presente recurso, o Desembargador Relator Jorge Antônio Maurique entendeu (2011):

Cabe registrar que a lei não exige a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, o manejo da cautelar é cabível ainda que o crédito tributário esteja suspenso por recurso administrativo, decisão judicial ou mesmo qualquer das hipóteses previstas no artigo 151 do CTN, inclusive o parcelamento dos débitos.

Referida *decisum*, especialmente a parte final, contraria o já citado entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que deu provimento ao recurso especial nº 1.314.033/RJ, para extinguir a medida cautelar fiscal, considerando que o contribuinte havia aderido ao Programa de Parcelamento Fiscal, REFIS, estando, assim, o crédito tributário com a exigibilidade suspensa.

De todo modo, cuida-se de debate de difícil solução, já que, por um lado, a decretação de medida cautelar fiscal, sem a constituição definitiva do crédito tributário, pode gerar certa insegurança para o contribuinte, que pode a qualquer momento ser surpreendido por um pleito cautelar, no entanto, há a necessidade do Fisco promover a devida persecução do crédito público, ocasião que, em muitas vezes, há situações que, apesar do crédito tributário não estar definitivamente constituído, o contribuinte devedor, se furta de meios inidôneos que caracterizam nítida situação de fraude, como por exemplo, a alienação antecipada de bens de alto valor ou até mesmo encerramento irregular das atividades empresariais.

4.5 Do foro competente para ajuizamento da medida

A Lei nº 8.397/1992 elenca no artigo 5º como foro competente para processar e julgar a medida cautelar fiscal o mesmo juízo competente para apreciar a ação de execução fiscal.

Art. 5º A medida cautelar fiscal será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.
Parágrafo único. Se a execução judicial estiver em Tribunal, será competente o relator do recurso.

Entrementes, dá análise da Lei 6.830/1980 que trata sobre a execução fiscal, não há dispositivo expresso regulamentando o foro competente, diante disso, a fim de possibilitar integração normativa, o Código de Processo Civil é aplicado subsidiariamente.

Logo, conforme anota Leandro Paulsen (2020, p.548), as execuções fiscais movidas pela União ou suas autarquias deverão ser ajuizadas na Subseção da Justiça Federal de domicílio do executado, na forma do artigo 46, §5º do Código de Processo Civil.

Sobre a temática importa frisar entendimento já superado do Superior Tribunal de Justiça firmado no recurso especial n.1.272.414/SC e materializado no Informativo n. 496, julgado na vigência do Diploma Processual Civil de 1973.

Isso pois, na ocasião do julgamento deste recurso especial, entendeu a Corte Cidadã, que em se tratando de medida cautelar fiscal movida pela União, esta deve ser ajuizada no foro de domicílio no devedor, mesmo que não seja sede Justiça Federal, situação que o Juízo Estadual atuará como integrante da Justiça Federal, aplicação do artigo 109, §3º da Constituição Federal e do artigo 15, inciso I, da Lei 5.010/1966, que dispõe sobre a organização do judiciário federal.

Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

§ 3º Lei poderá autorizar que as causas de competência da Justiça Federal em que forem parte instituição de previdência social e segurado possam ser processadas e julgadas na justiça estadual quando a comarca do domicílio do segurado não for sede de vara federal.

Art. 15. Quando a Comarca não for sede de Vara Federal, poderão ser processadas e julgadas na Justiça Estadual: (Redação dada pela Lei nº 13.876, de 2019)

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

Assim, segundo autorização constitucional, pode o legislador ordinário, através de lei, atribuir competência ao Juízo Estadual, para julgar causas de competência da Justiça Federal, quando o domicílio da outra parte não for sede de Vara Federal, opção que o legislador se valeu ao editar o artigo 15, inciso I, da Lei de organização da Justiça Federal.

Todavia, com o advento da Lei 13.043/2014, esta no artigo 114, inciso IX, revogou expressamente o inciso I do artigo 15 da Lei 5.010/1996, *in verbis*:

Art. 114. Ficam revogados:

[...]

IX - o inciso I do art. 15 da Lei nº 5.010, de 30 de maio de 1966.

Apesar da revogação, o legislador teve o cuidado de estabelecer norma de transição no artigo 75, já que houve alteração do regime jurídico, determinando que, as execuções fiscais da Fazenda Pública Federal já ajuizadas na Justiça Estadual lá deverão permanecer, assim, não há no que se falar em deslocamento de competência.

Art. 75. A revogação do inciso I do art. 15 da Lei nº 5.010, de 30 de maio de 1966, constante do inciso IX do art. 114 desta Lei, não alcança as execuções fiscais da União e de suas autarquias e fundações públicas ajuizadas na Justiça Estadual antes da vigência desta Lei.

Nessa toada, entendemos que o então mencionado entendimento do Superior Tribunal de Justiça encontra-se superado, pois, como o artigo 109, §3º da Carta Magna exige a edição de lei para atribuição de competência delegada da Justiça Federal ao Juízo Estadual, e a legislação autorizadora fora revogada, não há mais substrato jurídico que ampara referida *decisum*, restando assim, à Fazenda Pública subordinada a aplicação das regras ordinárias já citadas que fixam competência para ajuizamento da medida cautelar fiscal.

Nisto, o Fisco, ao mover medida cautelar fiscal e sendo a parte ré domiciliada em localidade que não há Justiça Federal, deverá observar as normas de organização judiciária da própria Justiça Federal a fim de determinar, por qual Subseção Judiciária, aquele Município é abrangido.

Para tanto, exemplificando, determinado devedor reside na cidade de Jandaia do Sul/PR, ocorre que, este Município não possui Justiça Federal, diante disso, a Subseção Judiciária Competente para ajuizamento da medida cautelar fiscal será a de Maringá/PR, conforme consulta efetuada no site da Justiça Federal do Paraná²⁰.

5. DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL: ANÁLISE EM RELAÇÃO AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

A teoria geral do processo trata dos elementos indispensáveis e gerais para que se possa compreender a estrutura e o desenvolver do procedimento. É conceituada por Dinamarco (2009, p.68) como sendo o conjunto de conceitos e princípios erigidos ao nível máximo de generalização e condensados a partir de um confronto entre vários ramos do direito processual.

Por isso, que o grande objetivo da teoria geral do processo é extrair a essência de cada instituto processual, delimitando seus conceitos, limites, objetivos e impactos que trazem para dentro de um processo.

20

https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=guia_varas_sede&selCodUF=PR&selCidadeSede=3
118

Portanto, justamente por a teoria geral do processo tratar sobre elementos genéricos, é necessário que os conceitos abordados no presente trabalho sejam completamente absorvidos, possibilitando então uma aplicação consistente do direito processual ao instituto da medida cautelar fiscal.

5.1 Conceito de processo

Etimologicamente, o vocábulo processo, deriva do latim “procedere”, tendo como significado avançar, ir para frente. Ocorre que, o mero sentido etimológico não se mostra suficiente. É preciso analisarmos o conceito jurídico de processo, este sim, capaz de possibilitar um entendimento concreto e aplicável nas ciências jurídicas.

A vida em sociedade provoca conflitos. Tal fato pode ser observado desde o início dos tempos, e, principalmente, com a teoria do contrato social desenvolvida por Jean Jacques Rousseau, na qual, os indivíduos cederiam parte de suas liberdades individuais em prol da sociedade, firmando um verdadeiro contrato, cuja finalidade era garantir uma vida harmônica.

Entretantes, a solução destes conflitos não pode ser deixada, unicamente, no poder de solução dos próprios indivíduos, caso contrário viveríamos verdadeira vingança privada, sendo necessário que, algumas controvérsias, principalmente pela peculiaridade, sejam submetidas ao Estado a fim de que este propicie uma solução.

Por essa razão, conforme preceituado por Cintra, Grinover e Dinamarco (2015, p.165), o Estado assumiu a função jurisdicional, sendo ele o incumbido de solucionar os conflitos de interesses que surgem na sociedade, aplicando, para tanto, a norma jurídica competente. Ocorre que, a jurisdição, em observância ao *due processes law*²¹, e em homenagem ao princípio da imparcialidade do magistrado, é inerte, cabendo ao interessado, diante de uma pretensão resistida, levar esta demanda ao crivo Estatal a fim de que lhe seja (ou não) assegurada a tutela jurisdicional pretendida.

Neste contexto, inicialmente, confundia-se o direito de ação com o direito material. A primeira grande teoria que buscou o conceito de ação, afirmava que esta surgia diante a violação de um direito material, sendo assim, o direito de ação era um

²¹ Em tradução para o português brasileiro: “devido processo legal”.

“direito novo”, conforme explica Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2016, p.192), “esse ‘direito novo’ era concebido como um direito que, nascendo da violação do direito material, deveria ser exercido contra o violador e assim estava muito longe de constituir um direito autônomo em relação ao direito material.”

Todavia, tal conceito foi essencialmente modificado após polêmica na doutrina entre os alemães Bernhard Windscheid e Theodor Muther.

Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2016, p.195), aduzem que Windscheid, em seu trabalho, asseverava que o indivíduo lesado detinha a *actio romana*, esta, não se confundia com o direito material, pois era considerada justamente a pretensão, segundo Dinamarco (2009, p.18) um dos propósitos desta teoria: “foi o de afastar o paralelismo entre a *actio romana* e a ação no direito moderno, a partir da observação de que o sistema romano foi um sistema de *actiones*, não de direitos; ao que os romanos designavam por *actio*, disse, corresponde o que hoje se chama pretensão (*Anspruch*) [...]”.

Por outro lado, conforme nos explica Dinamarco (2009, p.286), Muther entendia a existência de dois direitos, o primeiro, direito privado, e o segundo direito público, consubstanciado no direito de agir, a ser exercido pelo particular em face do próprio Estado.

Deste embate entre os dois juristas, na dicção de Cintra, Grinover e Dinamarco (2015, p.320), possibilitou que o alemão Oskar Von Bülow desenvolvesse teoria completamente nova, aduzindo que o direito de ação não se confunde com o direito material, ambos são autônomos, de tal modo que processo passou a ser conceituado como uma relação jurídica processual, pois através desta é possível extrair direitos, deveres, ônus e obrigações para todos os sujeitos da relação processual.

5.1.2 Condições da ação

A ação pode ser conceituada como:

[...] uma situação jurídica de que desfruta o autor perante o Estado, seja ela um direito (direito público subjetivo) ou um poder. Entre os direitos públicos subjetivos, caracteriza-se mais especificadamente como direito fundamental social, por ter como objeto uma prestação positiva por parte do Estado (obrigação de *dare, facere, prestare*): a *facultas agendi* do indivíduo é

substituída pela *facultas exigendi*. (CINTRA, GRINOVER E DINAMARCO, 2015, 31 ed, p.291).

Apesar de semelhantes, a ação não se confunde com processo, pois, nos dizeres de Câmara (2017, p.51), o direito de ação é exercido dentro do processo, este último, materializado nas relações jurídicas estabelecidas entre os sujeitos que dele fazem parte.

O direito de ação tem base constitucional no artigo 5º, inciso XXXV, dispondo que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, indica que, havendo uma pretensão resistida (*lide*), poderá o indivíduo socorrer-se ao Estado, provocando-o, instaurando um processo, que terá por objetivo a concessão de determinada tutela.

Entrementes, para que haja a efetiva análise de mérito da demanda, imprescindível que a ação preencha requisitos, denominados por Liebman como condições da ação. A exigência destes conforme assevera Cintra, Grinover e Dinamarco (2015, p.294) se deve ao princípio da economia processual, logo, o magistrado observando desde a logo que a petição inicial do autor não preenche as condições da ação, poderá extinguir o processo sem julgamento de mérito, por carência da ação, evitando, desde o princípio, o desenvolver de um processo inútil.

Feita tal explanação, imperioso delimitar o momento e como o juiz fará a análise das condições da ação.

Para tanto, valerá o magistrado da teoria da asserção, que ao receber a exordial, sem desenvolvimento cognitivo nenhum sobre a causa, deverá presumir, de forma hipotética, que as afirmações trazidas pelo autor são verdadeiras. E a partir deste juízo hipotético analisar se, as condições da ação se mostram presentes. Para tanto, aduz Câmara (2017, p.55), que se for caso de acolher a pretensão deduzida, estão presentes as condições da ação, todavia, sendo caso de improcedência, mesmo admitindo as alegações do autor como se fossem verdade, estará ausente alguma condição da ação, restando assim, a extinção do processo sem resolução de mérito.

Diante tal análise, Liebman estabeleceu quais seriam as condições da ação, legitimidade para agir, possibilidade jurídica do pedido e interesse de agir.

5.1.3 Legitimidade para agir

A legitimidade para agir, segundo Câmara (2017, p.53) consiste na possibilidade de ocupar, dentro da relação jurídica processual, uma posição processual ativa. Entretanto, conforme explica o autor, referida legitimidade não é exclusiva do demandante, mas também, aquele que contesta, que faz requerimento de produção de provas, que interpõe um recurso também devem ter legitimidade para tanto. A título exemplificativo, não podemos admitir no processo civil que um terceiro totalmente alheio ao processo interponha recurso contra uma sentença, face a inércia da parte vencida.

Logo, a legitimidade para agir guarda relação com o direito material que o autor alega ter. Tanto é que o Código de Processo Civil traz como regra geral a legitimidade ordinária, descrita no artigo 18²².

Excepcionalmente, o ordenamento jurídico brasileiro, admite a legitimidade extraordinária, ocasião que alguém vai em juízo pleiteando direito alheio. Conforme explica Câmara (2017, p.53), a lei ou a própria Carta Magna, pode atribuir legitimidade para um determinado indivíduo, neste caso, ele não é o titular da relação jurídica de direito material, mas por força legislativa ou constitucional, poderá demandar em juízo por aquele direito.

Entendemos que as hipóteses de legitimidade extraordinária foram aumentadas ao longo dos anos, tendo em vista a evolução dos direitos fundamentais, principalmente, de terceira dimensão que trazem em seu cerne, não mais uma visão individualizada – como os de primeira dimensão – e nem aplicável para uma determinada coletividade – como os de segunda – mas sim, direitos genéricos, universais, que pertencem a toda humanidade ou a uma coletividade indeterminada.

Logo, se tratando de direitos de elevada carga axiológica, como meio ambiente, qualidade de vida, consumidor, administração pública, a fim de garantir-lhes uma maior proteção e conseqüentemente aplicação prática, imprescindível que a lei ou a própria Constituição, atribua a certas instituições a legitimidade de demandar

²² Art,18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Parágrafo único. Havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

perante o Judiciário a proteção destes direitos, seja em caso de iminente violação, seja quando a violação já está consumada.

Uma das instituições que possui inúmeros exemplos de legitimidade extraordinária é o Ministério Público, em que podemos citar: a) artigo 2º, §4º, da Lei nº 8.560/1992 que atribui ao Parquet a possibilidade de ajuizar ação de investigação paternidade; b) artigo 82, inciso I, da Lei nº 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor) que permite ao Ministério Público defender o consumidor em juízo; c) artigo 5º, da Lei nº 7.347/1985 que autoriza a instituição ora mencionada a propor ação civil pública em casos de danos causados ao meio ambiente.

E ainda, até mesmo em casos de proteção da probidade administrativa, a lei confere legitimidade ao Parquet para propor ação de improbidade administrativa, que tem natureza cível, nesse sentido é o artigo 17 da Lei nº 8.429/1992.

5.1.4 Possibilidade jurídica do pedido

Tal requisito indica que o pedido a ser levado para apreciação do Poder Judiciário, deve ser possível à luz do ordenamento jurídico. Portanto, se o que o autor pleiteia não é amparado pela norma jurídica, o pedido será juridicamente impossível.

O exemplo mais comum, é do artigo 814 do Código Civil que não autoriza a prestação jurisdicional, quando a dívida, objeto do pedido, for proveniente de jogos de azar.

Ocorre que, no Código de Processo Civil de 2015, a possibilidade jurídica do pedido deixou de ser considerada condição de ação, de modo que, ao invés de levar a extinção do processo sem julgamento de mérito como ocorria no Diploma Processual anterior, agora, o magistrado resolverá o mérito da demanda, nesse sentido tem decidido o Superior Tribunal de Justiça (2019):

CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE EXIGIR CONTAS. DECISÃO INTERLOCUTÓRIA DE MÉRITO. NECESSIDADE DE EXAME DOS ELEMENTOS QUE COMPÕEM O PEDIDO E DA POSSIBILIDADE DE DECOMPOSIÇÃO DO PEDIDO. ASPECTOS DE MÉRITO DO PROCESSO. ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. CONDIÇÃO DA AÇÃO AO TEMPO DO CPC/73. SUPERAÇÃO LEGAL. ASPECTO DO MÉRITO APÓS O CPC/15. RECORRIBILIDADE IMEDIATA DA DECISÃO INTERLOCUTÓRIA QUE AFASTA A ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. ADMISSIBILIDADE. ART. 1.015, II, CPC/15.

[...]

6- A possibilidade jurídica do pedido após o CPC/15, pois, compõe uma parcela do mérito em discussão no processo, suscetível de decomposição e

que pode ser examinada em separado dos demais fragmentos que o compõem, de modo que a decisão interlocutória que versar sobre essa matéria, seja para acolher a alegação, seja também para afastá-la, poderá ser objeto de impugnação imediata por agravo de instrumento com base no art. 1.015, II, CPC/15.

7- Recurso especial conhecido e provido.

Nesse contexto, entendeu o Superior Tribunal de Justiça, que a possibilidade jurídica do pedido cuida-se de discussão de mérito e, por esta razão, o pedido juridicamente impossível deveria levar a extinção do processo com resolução de mérito, tendo como efeito, a coisa julgada material e formal, isto é, imutabilidade dentro do próprio processo em que tal fato foi discutido (coisa julgada formal) e imutabilidade externa (coisa julgada material).

5.1.5 Interesse de agir

O interesse de agir, conforme anota Cintra, Grinover e Dinamarco (2015, p.296), consiste em que, o Poder Judiciário só deverá ser provocado, quando for possível a extração de um resultado útil, de tal modo que, a atividade jurisdicional seja necessária e adequada.

Diante disso, Alexandre Câmara (2017, p.54), atribuem duas perspectivas sobre as quais o interesse de agir deve ser observado, a necessidade de obtenção da tutela jurisdicional pleiteada e a adequação entre o que se pede com o provimento jurisdicional.

A necessidade indica que a única forma de obter-se a tutela jurisdicional pretendida é através da via judicial, portanto, mediante intervenção do Poder Judiciário. Cintra, Grinover e Dinamarco (2015, p.296), aduzem que tal fato pode ocorrer por dois motivos, ou porque a parte adversa se nega a satisfazer o direito do autor, ou então, por imposição legal, como ocorre nos procedimentos de jurisdição voluntária. Este último guarda certa particularidade, pois, haverá situações em que não existirá entre as partes um conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida, mas mesmo assim, por determinação da lei, deverão buscar o Estado, para que o direito se concretize, a exemplo, o vínculo de adoção, que só será formado caso exista uma sentença judicial declarando-o²³.

²³ Art.47 da Lei 8.069/1990. O vínculo da adoção constitui-se por sentença judicial, que será inscrita no registro civil mediante mandado do qual não se fornecerá certidão.

Por outra via, a adequação, também chamada de interesse-adequação, consiste na escolha do procedimento correto para a obtenção da tutela pretendida a fim de garantir uma solução a lide. Alexandre Câmara (2017, p.54) cita como exemplo, aquele que não dispõe de um título executivo, não poderá efetuar a cobrança deste em juízo através de uma ação de execução, devendo para tanto, e se for o caso, ingressar com ação monitória ou então ação de cobrança, a fim de que se prove, inicialmente, a existência da dívida, algo que não seria necessário na ação executiva.

5.2 Estudo da tutela cautelar no âmbito do Código de Processo Civil

A tutela cautelar, no âmbito do Código de Processo Civil está inserida dentro da tutela de urgência, tal conclusão é possível face a disposição do parágrafo único do artigo 294 do referido *códex*²⁴.

Diante disso, cabe abordar, inicialmente, o que se entende por tutela de urgência. Essa, conforme explica Câmara (2017, p.173), pode ser compreendida como tutela jurisdicional não definitiva, proferida pelo magistrado com base em um juízo de cognição sumária, face ser uma decisão baseada em uma análise de probabilidade.

Nesta diapasão, insta mencionar que o atual Diploma Processual Civil, eliminou a ação cautelar, até então prevista no Código de 1973, podendo agora o autor requerê-la de duas formas, ou de maneira antecedente, através de uma petição inicial resumida, indicando a lide e seu fundamento, exposição sumária do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo²⁵, situação em que, se efetivado o pedido cautelar, deverá o requerente formular o pedido principal em 30 (trinta) dias, nos mesmos autos em que foi deduzido o pleito cautelar²⁶; ou requerê-la incidentalmente no bojo do processo principal.

Feito tais considerações, a tutela cautelar, é espécie da tutela de urgência, na qual, segundo Câmara (2017, p.173) visa assegurar o futuro resultado

²⁴ Art.294 do CPC/15. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

Parágrafo único. A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental.

²⁵ Art.305 do CPC/15. A petição inicial da ação que visa à prestação de tutela cautelar em caráter antecedente indicará a lide e seu fundamento, a exposição sumária do direito que se objetiva assegurar e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

²⁶ Art.308 do CPC/15. Efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá de ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias, caso em que será apresentado nos mesmos autos em que deduzido o pedido da tutela cautelar, não dependendo do adiantamento de novas custas processuais.

útil do processo, quando exista situação de perigo que coloque em risco sua efetividade. Tanto é que, Neves (2018, p.543), assevera sobre a função instrumental:

A ideia de processo como mero instrumento na busca do direito material está amplamente consagrada pela doutrina processual contemporânea. A característica especial de instrumentalidade no processo cautelar se deve justamente a que este não serve de instrumento para a obtenção do bem da vida, mas sim para tornar possível tal obtenção.

A fim de demonstrar a instrumentalidade, cita-se como exemplo, a situação do devedor, que tendo uma dívida ainda não vencida, começa a praticar atos de disposição do patrimônio, almejando frustrar o pagamento. Diante desta hipótese, veja que como a dívida não venceu ainda não encontra-se exigível, por isso, inviável a ação de execução. Até porque, se cogitarmos na remota possibilidade do credor, aguardar o vencimento da dívida para então ingressar com ação executiva, esta muito provavelmente terá perdido o sentido, pois, de nada adianta executar se o devedor não dispõe mais de patrimônio. É neste ponto que surge a instrumentalidade da cautelar, servindo como meio legal de assegurar os bens do devedor, propiciando ao credor o recebimento.

É claro que, conforme alerta Neves (2018, p.544) a instrumentalidade é hipotética, afinal, não há como ter um juízo de certeza absoluto de que a tutela cautelar, será apta, para garantir um resultado eficaz do processo final.

Logo, com base no exemplo acima, pode ocorrer de o devedor se valer de alguma causa modificativa ou extintiva da obrigação, como uma novação ou pagamento, perdendo a cautelar a instrumentalidade. Tanto é possível que, o Código de Processo Civil, no artigo 525, §1º, inciso VII, autoriza a interposição da exceção de pré-executividade, diante desta situação.

5.2.1 Princípio da adequação e a tutela cautelar

O processo é o instrumento que propicia o Estado exercer a jurisdição em um determinado caso concreto, e, neste processo, existirá o procedimento, extrínseco e consubstanciado em um conjunto de atos concatenados no tempo.

Quando se fala em princípio da adequação, este encontra-se no interior da teoria geral do processo, instituindo como premissa a necessidade de garantir

efetividade para o procedimento escolhido, com base no direito material posto em juízo.

Apesar de procedimento não se confundir com direito material, um não pode ignorar o outro. Isso porque, alguns direitos materiais guardam certas exclusividades, que demandam um procedimento diferenciado, garantindo-lhes, conseqüentemente maior eficácia.

A título exemplificativo, compara-se a ação de execução fiscal com ação de cobrança pelo rito comum. Naquela, a dívida encontra-se materializada em um título executivo extrajudicial (certidão de dívida ativa – CDA), tendo presunção de certeza e liquidez, servindo como prova pré-constituída²⁷ cabendo apenas a fazenda pública demandar o devedor, indicando na petição inicial (mais simples), o juízo, para fins de competência, pedido, requerimento de citação e a certidão de dívida ativa, que este será citado para que pague a dívida, sob pena de sofrer as constringências judiciais sobre seu patrimônio.

Por outra via, na ação de cobrança, não dispõe o credor de título dotado de eficácia executiva, logo, esta tramitará pelo procedimento comum, seguindo estritamente todas as suas fases. Destarte, claramente para o credor a ação executiva se mostra mais rentável, pela rápida eficácia que terá seu direito material satisfeito, pois, o procedimento é simplificado, tendo em vista a grande probabilidade de seu direito material.

5.2.1.1 Tipos de adequação

A adequação segundo Galena Lacerda (1976 apud DIDIER, 2016, p.117) divide-se em três critérios: subjetivo, objetivo e teleológico, autônomos entre si.

Quando se fala em adequação subjetiva, está se referindo a aqueles que irão participar da relação jurídica processual, conforme as regras determinadas na lei. Diante disso, Fredie Didier (2016, p.117) cita quatro tipos:

- a) intervenção obrigatória do Ministério Público nos processos que envolvam interesse de incapaz (art. 178, II, CPC); b) diferenciação de regras de competência (domicílio do alimentando, art.53, II, CPC; entes públicos federais, art.109, I, CF/1988); c) incapacidade processual para litigar em

²⁷ Art.204 da Lei 5.172/1996. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

certos procedimentos (art.8º, Lei n. 9.099/1995); d) prazos especiais para entes públicos (art.183, CPC), etc.

Já a adequação objetiva, relaciona-se com os critérios objetivos que o legislador adota a fim de possibilitar uma adequação com a tutela pretendida com o procedimento. Do mesmo modo, Didier (2016, p.118) aduz a existência de três critérios, um relacionado com a natureza do direito litigioso, que, face sua relevância demanda uma tutela diferenciada; o segundo, pautado na evidência como se apresenta o direito material no processo; o terceiro, a existência de uma situação de urgência.

Quanto ao primeiro critério – natureza do direito litigioso – este é um dos fundamentos do princípio da adequação, afinal, quanto maior a importância do direito do autor, melhor o procedimento deve se adequar a fim de garantir uma tutela justa.

O segundo – evidência do direito –, indica que há situações na qual repousa sobre o direito material do autor altíssimo grau de *fumus boni iuris* e, para tanto, deve existir regras procedimentais que permitam, desde logo, o resguardo deste direito.

Nisto, o Código de Processo Civil no artigo 311²⁸, estabelece hipóteses que admite-se a concessão da tutela de evidência, sendo prescindível a demonstração de prejuízo ou risco de dano. Apesar do rol estabelecido no referido artigo, há ainda outras hipóteses do Diploma Processual Civil, que trazem tutela de evidência, como o caso citado por Neves (2018, p.558) da concessão de liminar da ação possessória, ou, a concessão de mandado monitório e da liminar nos embargos de terceiro. Entretanto, não significa dizer que a tutela de evidência pode ser concedida em qualquer situação, como mera discricionariedade do magistrado, uma vez que a lei processual não trouxe cláusula geral de evidência, assim, só poderá pleiteada e concedida, caso exista previsão legal para tal.

²⁸ Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;

II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documental e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;

III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa;

IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.

Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente.

E o terceiro – existência de uma situação de urgência – trata também de uma situação contemplada pelo Código de Processo Civil, nas hipóteses de tutela de urgência.

Em nossa visão, pelo exposto, não se mostraria razoável que aquele que dispõe de um título executivo, devesse ingressar com ação de cobrança comum, se submetendo a todo o rito do procedimento comum, mais moroso, para ter ser direito, que é evidente, satisfeito.

É claro que, deve existir também proporcionalidade e observância ao contraditório, pois, do mesmo modo que o credor quer ter seu direito satisfeito, o devedor não pode ter suas garantias constitucionais devassadas.

Por fim a adequação teleológica, sendo esta, talvez, no âmbito da tutela cautelar, a de maior importância para compressão do motivo pelo qual este procedimento é diferente.

Está atrelada aos objetivos de cada procedimento. Nisto, o procedimento cautelar, tem por finalidade a garantia de segurança ao direito material do autor, ocorrendo um verdadeiro desbalanceamento autorizado da relação jurídica.

Falamos em desbalanceamento, pois, no procedimento pelo rito comum, pressupõe-se uma paridade entre as partes, face que não há nenhum elemento que demonstre *fumus boni iuris* do direito alegado pelo autor. Por outra via, na tutela cautelar, exige o artigo 305 do Código de Processo Civil, que o autor demonstre a probabilidade do direito e o perigo de dano, podendo, o magistrado, caso entenda preenchidos os requisitos, determinar a medida acautelatória cabível.

Portanto, efetivada a tutela cautelar, o réu, já estará em posição de desigualdade frente ao autor, uma vez que contra aquele já haverá uma medida acautelatória restringindo algo. Isso, pode ocasionar certos impactos, basta pensar na hipótese de uma pessoa jurídica, que contra ela a Fazenda Pública ingressou com medida cautelar fiscal, logrando êxito no bloqueio via BACENJUD²⁹ de montante devido nas contas bancárias da qual a devedora é titular. Referido patrimônio permanecerá bloqueado, podendo impactar negativamente nas obrigações que esta pessoa jurídica tem que cumprir.

Entretanto, ao nosso ver, não se trata de medida injusta, muito pelo contrário, o Direito não pode privilegiar aquele que atua com má-fé, em que mesmo

²⁹ Atualmente substituído pelo sistema SISBAJUD

tendo conhecimento de ser devedor do Estado, dilapida ou fraudada seu patrimônio, na tentativa de burlar eventual ação de execução fiscal futura.

5.3 Comparação entre a medida cautelar fiscal com a tutela cautelar disposta no Código de Processo Civil

A medida cautelar fiscal foi inaugurada em nossa ordem jurídica com a Lei nº 8.397/1992, sendo destinada, exclusivamente, para a Fazenda Pública, incluídos a União, Estados, Distrito Federal, Municípios e as respectivas autarquias³⁰.

Diante disso, nas considerações de Hugo de Brito (2019, p.332), a Fazenda Pública em juízo, usualmente, não se utiliza de processo de conhecimento, para efetuar a cobrança de créditos tributários, pois, detém a possibilidade de constituir seus créditos de forma unilateral, formando assim, título executivo. Logo, a fim de proceder a execução deste título, se vale da ação de execução fiscal, disciplinada pela Lei nº 6.830/1980.

Ocorre que, assim como o processo cautelar regido pelo Código de Processo de Civil, a medida cautelar fiscal, também objetiva assegurar o resultado útil de um processo, no caso, da futura ação de execução fiscal.

Neste ponto, ambos os institutos se assemelham. Isso porque, a ação cautelar, em termos genéricos, visa garantir efetividade para o direito creditício do credor, resguardando o patrimônio do devedor através de medidas constritivas. Daí reside a importância de compreender o princípio da adequação e em sua forma mais específica, a adequação teleológica, já exposto no presente capítulo, afinal, em nossa visão, o processo cautelar se justifica neste ponto.

Entrementes existir essa semelhança teleológica entre a cautelar fiscal com o processo cautelar da Lei Processual Civil, há diferenças que merecem ser observadas.

A primeira diferenciação é quanto a legitimidade para ocupar o polo ativo de ambas as demandas. Referida legitimidade é de vital importância, afinal, constitui uma das condições da ação, de modo que se a parte for ilegítima, o processo será extinto sem resolução do mérito, por carência da ação.

³⁰ Art.1º da Lei nº 8.397/1992. 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.

Na tutela cautelar comum terá legitimidade aquele que for titular do direito material, assim, o credor com determinado direito de crédito. Por outra via, na medida cautelar fiscal, só terá legitimidade para propor o Estado-Fisco, em suas esferas, federais (União), estaduais (Estados da federação), municipais, o Distrito Federal e as respectivas autarquias, não podendo o particular, em nenhuma hipótese se valer dos instrumentos da Lei 8.397/1992 para assegurar seu crédito.

A segunda diferenciação, extraímos as considerações trazidas na dissertação de mestrado de Wilson José Witzel (2010, p.42):

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 iuris*.

Tal fato, apesar de já abordado no presente trabalho quando tratou-se sobre os requisitos da concessão da medida cautelar fiscal, não deixa de ser diferenciação pertinente entre os procedimentos.

Diante disso, para a concessão da medida cautelar fiscal, conforme explica Ichihara (2015, p.303), exige-se o preenchimento dos requisitos genéricos da petição inicial, dispostos no artigo 319 do Código de Processo Civil, bem como os previstos no artigo 6º da Lei nº 8.397/1992.

Porém, como se não bastasse, Paulsen (2020, p.545), dispõe que a ação cautelar, pressupõe que os créditos tributários já estejam constituídos, havendo apenas duas hipóteses, contempladas no parágrafo único do artigo 1º que, de forma excepcional, autoriza-se o uso da cautelar, sem a constituição prévia do crédito tributário, são elas: a) o devedor, ao ser notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; b) devedor que aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei.

No que tange aos demais requisitos, deverá a Fazenda Pública mostrar a necessidade da medida, compreendida como o interesse-adequação. Não obstante, nos termos do artigo 3º da Lei nº 8.397/1992, deve-se ter prova literal da constituição do crédito fiscal.

Sem embargo, na tutela cautelar disposta no processo civil, a concessão se dá de maneira mais simplificada, bastando a demonstração do *fumus boni iuris* e

do perigo da demora ou risco ao resultado útil do processo, de tal modo, que a probabilidade do direito do autor, pode ser evidenciada de forma mais genérica, como exemplo, mediante a juntada de um contrato de prestação de serviços com a assinatura do devedor.

A rigidez da cautelar fiscal, em nossa opinião, se mostra coesa, afinal, se trata de um procedimento específico destinado apenas para a Fazenda Pública, que deve ser utilizado com cautela, evitando, assim, eventual, constrição de patrimônio abusiva.

Isso porque, tal medida objetiva promover o arresto de bens do devedor que atua de má-fé, tentando fraudar eventual ação de execução fiscal, nisto, não se deve ignorar o fato de que o instituto em estudo, é usualmente utilizado, em face de grandes devedores pertencentes a grupos econômicos massivos. Neste contexto, não se poderia admitir a utilização da mera tutela cautelar do processo civil, pois como em um dos polos, obrigatoriamente terá o Estado-Fisco, imprescindível que os administrados tenham maiores garantias no processo cautelar fiscal, reequilibrando a situação de desigualdade que a providência cautelar ocasiona, conforme já mencionado.

6. ANÁLISE DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL PERANTE O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Imperioso que algumas questões atinentes à medida cautelar fiscal possam gerar dúvidas na rotina forense, ocasião que se mostra interessante à análise de que como a jurisprudência, principalmente dos tribunais superiores vem interpretando a Lei 8.397/1992 e seus institutos correlatos.

6.1 Do sujeito passivo para a concessão da cautelar fiscal

Dispõe o artigo 2º da Lei 8.397/1992 que a medida cautelar fiscal poderá ser requerida em face do sujeito passivo do crédito tributário ou não tributário.

Em que pese a dicção legal, admite-se que o provimento cautelar possa ser ajuizado também em face de acionistas e administradores da empresa em débito com a Fazenda Pública, desde que preencha alguns requisitos, conforme decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

Na ocasião de julgamento do recurso especial nº 722.998/MT, dois sócios da empresa Olvepar S/A Indústria e Comércio, sustentavam ofensa ao artigo 135, inciso II, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a indisponibilidade de bens deferida liminarmente pelo Juízo de primeiro grau, foi a eles estendida pelo fato de integrarem o Conselho de Administração da empresa devedora.

No voto, o Ministro Relator Luiz Fux (2006, p.10), destacou, inicialmente, que em sede de execução fiscal, admite-se o redirecionamento para a figura do sócio-gerente quando comprovado que este agiu com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou dos estatutos, para tanto mencionou precedentes da Corte.

Nesta toada, ingressando no debate acerca da cautelar fiscal, pontuou o Ministro que a regra do artigo 4º da Lei 8.397/1992 deve ser interpretada com uma ressalva, no viés de que, os requisitos para responsabilidade patrimonial secundária da execução fiscal, ação principal, também devem ser ponderados na ocasião do provimento cautelar fiscal, já que é considerada como ação acessória. Assim, destacou (2006, p.14):

A indisponibilidade patrimonial, efeito imediato da decretação da medida cautelar fiscal, somente pode ser estendida aos bens do acionista e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, desde que demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), nos termos do artigo 135, do CTN. No caso de liquidação de sociedades de pessoas, os sócios são “solidariamente” responsáveis (artigo 134, do CTN) nos atos em que intervierem ou pelas omissões que lhe forem atribuídas.

Nisto, na situação o recurso especial foi provido, reconhecendo o Superior Tribunal de Justiça que houve ofensa ao artigo 135 do Código Tribunal Nacional, considerando que a responsabilidade dos dois sócios foi fundamentada no fato de ambos integrarem o Conselho de Administração da Olvepar S/A Indústria e Comércio.

Logo, o Fisco para requerer o pleito acautelatório deveria ter demonstrado a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios, na forma do artigo 134 e 135 do Código Tributário Nacional, mediante a prática de atos de excesso de poder ou com infração a lei, contrato social ou estatutos.

6.1.1 Constatação de fraude em formação de grupo econômico

No recurso especial nº 1.656.172/MG, interposto pela Fazenda Nacional em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1º Região em sede de agravo de instrumento, que limitou a indisponibilidade de bens e ativos financeiros ao valor objeto da ação de execução fiscal, anteriormente ajuizada.

Na situação versada, a Fazenda Nacional sustentou a existência de um massivo grupo econômico, que, conforme investigação efetuada pela Receita Federal do Brasil, consistia na criação disseminada de pessoas jurídicas com o fito de simular relações inexistentes e ocultar os fatores geradores das obrigações, garantindo maior eficiência na sonegação fiscal empregada.

Diante disso, entendeu o Ministro Relator Gurgel de Faria, que a indisponibilidade de bens prevista no §1º do artigo 4 da Lei 8.397/1992, que estabelece que tal constrição recairá sobre bens do ativo permanente não é aplicável a situações que envolvem fraude, na dicção do Ministro (2019, p.07):

É prudente anotar que o procedimento previsto no §1º do art.4º da Lei 8.397/1992 (“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 do 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”) é restrito à devedora-requerida, em razão de sua finalidade de proteção da empresa. Ele não é, pois, aplicável às situações fraudulentas, hipótese em que eventual medida de indisponibilidade deverá ser implementada conforme o caso concreto e o prudente arbítrio do juízo da execução, dentro das condições e limites impostos pela legislação e com observância da proporcionalidade, como ocorre com o regular ato de penhora no processo executivo.

Nesta toada, verificando-se a prática de atos fraudulentos, no caso analisado, a criação de grupo econômico com a finalidade de sonegação fiscal, não aplica-se o limite de indisponibilidade atinente ao ativo permanente, descrito no §1º do artigo 4º da Lei da Cautelar Fiscal, mas sim, reconhece-se a aplicação do artigo 11 da Lei 6.830/1980, que traz um rol de bens que recairá a penhora, *in verbis*:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;
VI - veículos;
VII - móveis ou semoventes; e
VIII - direitos e ações.

Todavia, deve o magistrado com base no poder geral de cautela, e observado os limites da legislação, estender a indisponibilidade aos demais bens das pessoas jurídicas, figurando como garantia dos débitos tributários devidos.

No presente recurso especial analisado, foi dado parcial provimento, cassando-se em parte, o acórdão recorrido e determinando a devolução dos autos ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região, para que faça novo juízo acerca do pedido de indisponibilidade formulado.

6.2 Limites quanto a indisponibilidade de bens

O §1º do artigo 4º da Lei 8.397/1995 estabelece de forma categórica que, recaindo a indisponibilidade de bens sobre pessoa jurídica, esta deverá ser restrita somente aos bens do ativo permanente.

Todavia, apesar da dicção legal, o Superior Tribunal de Justiça, tem entendido que em situações excepcionais o dispositivo legal merece ser relativizado.

Para tanto, no caso analisado, recurso especial nº 513.078/AL, houve a decretação da indisponibilidade de créditos securitizados do Programa Política de Equalização de Preços do Açúcar e do Alcool, sendo constatado pelo oficial de justiça, que as atividades da empresa encontravam-se paralisadas.

Ainda, neste caso, apurou-se que, em diversas execuções fiscais movidas contra a recorrente, não logrou-se êxito em encontrar bens suficientes à garantia do crédito da Fazenda Pública.

Diante disso, tem o Superior Tribunal de Justiça (2003) admitido que a indisponibilidade possa recair sobre outros ativos da empresa que não o permanente nas duas hipóteses, constatadas na ocasião do julgamento do recurso especial: a) quando a pessoa jurídica estiver com as atividades paralisadas; b) não forem localizados no patrimônio da empresa bens suficientes a garantir a execução fiscal.

Nesse diapasão, levando em consideração este entendimento do Superior Tribunal de Justiça, irei expor em termos práticos de como deve a Fazenda

Pública se portar antes de requerer a indisponibilidade de bens não integrantes do ativo permanente.

Para tanto, razoável que o Fisco a fim de garantir melhor persecução ao crédito público promova, *ab initio*, busca aos sistemas judiciários (Estadual e Federal) em nome da devedora a fim de apurar-se a existência de execuções fiscais em trâmite. Caso o resultado desta diligência seja positivo, deverá, então, observar no bojo do procedimento de execução, se não foram localizados bens suficientes do executado. A exemplo de situação corriqueira que se observa no Judiciário Federal, é de diversas execuções fiscais suspensas com fundamento no artigo 40 da Lei 6.830/66, considerando que ou o devedor não foi localizado ou não foram encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora³¹.

Diante das situações apresentadas, a fim de se comprovar com exatidão que há uma insuficiência de patrimônio do devedor, imperioso a extração de certidão de objeto e pé do procedimento de execução fiscal, a ser anexada em conjunto com o requerimento da indisponibilidade de outros bens do devedor (não pertencentes ao ativo permanente) na medida cautelar fiscal.

Caso, a Fazenda Pública não logre êxito na comprovação deste requisito, seja porque o devedor não tem contra si execuções fiscais em trâmite ou então, se tem, houve a garantia de bens que assegurassem aquele processo executório, deverá então, o Fisco, requerer na petição inicial da cautelar fiscal, que o oficial de justiça ao proceder a citação do sujeito passivo efetue a constatação das atividades da empresa e, se o devedor já foi citado, então, deverá requerer ao Juízo expedição de mandado de constatação de atividades da pessoa jurídica.

6.2.1 Suspensão do crédito tributário e cautelar fiscal

Tratava-se de agravo interno nº 939.120/PE interposto pela Fazenda Nacional, em que, foi determinado pelo Superior Tribunal de Justiça a extinção da medida cautelar fiscal ajuizada.

³¹ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
[...]

Sustentou a União, que não há exigência na Lei 8.397/1992 sobre a constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a medida cautelar fiscal. Aduziu ainda, que eventual recurso administrativo pendente não tem o condão de impedir o ajuizamento do pleito acautelatório.

Diante disso, o Ministro Gurgel de Faria, negou provimento ao agravo interno, indicando que, enquanto a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa, na forma do artigo 151 do Código Tributário Nacional, não se pode decretar a indisponibilidade de bens do devedor, ainda que ultrapasse 30% (trinta por cento) do valor de seu patrimônio conhecido (artigo 2º, inciso IV, da Lei 8.397/1992).

Tanto é, que nesse sentido tem se pronunciado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (2014):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUPERIOR A 30% DO PATRIMÔNIO CONHECIDO DO DEVEDOR. ART. 2º, VI, DA LEI N. 8.397/1992. EXIGIBILIDADE SUSPensa EM RAZÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE PARA A INDISPONIBILIDADE DE BENS. 1. O art. 2º da Lei n. 9.397/1992, inciso VI, estabelece que "a medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido". 2. Porém, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não se pode pretender a indisponibilidade dos bens do contribuinte/responsável com base no inciso VI do art. 2º da Lei n. 9.397/1992. Nesse sentido: REsp 1186252/MG, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 13/04/2011; REsp 1314033/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18/10/2013; REsp 1163392/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/08/2012. 3. Agravo regimental não provido.

Isso porque, apesar de ser possível o ajuizamento de medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário, a suspensão do crédito tributário, não encontra-se no rol das hipóteses autorizadoras descritas no artigo 1º, parágrafo único, da Lei 8.397/1992³².

³² Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

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

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

6.3 Parcelamento da dívida

Sobre esta temática a discussão envolvida é se haveria a perda do objeto da medida cautelar fiscal caso em que o sujeito passivo realizasse o pagamento parcelado da dívida tributária.

Para tanto, merece análise o recurso especial nº 1.156.687/PR, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Nesta situação, foi proposta ação cautelar, com fundamento no artigo 2º, inciso IV, da Lei 8.397/1995, arguindo que o montante de débito tributário devido ultrapassa 30% do patrimônio conhecido da contribuinte.

Ocorre, que, apurou-se que a devedora aderiu ao REFIS, sujeitando-se ao estabelecido no artigo 3º, §4º da Lei 9.964/2000, que dispõe *in verbis*:

Art. 3º. A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a:

§ 4º. Ressalvado o disposto no § 3o, a homologação da opção pelo Refis é condicionada à prestação de garantia ou, a critério da pessoa jurídica, ao arrolamento dos bens integrantes do seu patrimônio, na forma do art. 64 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Nesta situação, todos os bens conhecidos da empresa foram arrolados a fim de constituírem como garantia ao REFIS. Diante tal peculiaridade, o Ministro Relator Herman Benjamin, referendando o entendimento das instâncias inferiores, aduziu:

Considerando que a indisponibilidade de bens pode ser decretada em Cautelar Fiscal somente “até o limite da satisfação da obrigação” (art.4º da Lei 8.397/1992) e que todos os bens conhecidos da empresa já foram arrolados no âmbito do REFIS, conclui-se que a medida requerida pelo Fisco seria inócua.

No entanto, apesar do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de extinguir a ação cautelar, face a perda do objeto, é de evidenciar o entendimento de Lais Vieira Cardoso (2006, p.127-129 apud MASCITTO et al, 2018, p.67), de que várias procuradorias costumam solicitar que o processo cautelar permaneça suspenso até que se comprove o efetivo cumprimento do parcelamento aderido no REFIS, ocasião que este requerimento tem sido deferido, já que em muitos

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

programas de parcelamento há regra específica que demanda a manutenção ou a prestação de garantias patrimoniais figurando como verdadeiro resguardo do Fisco.

Complementando tal temática, Carlos Henrique Abrão (2015, p.31), ao discorrer sobre o artigo 2º, inciso IV, da Lei 8.397/1992³³, dispõe que, não poderá o Fisco requerer a cautelar fiscal em face do devedor, com fundamento neste artigo, quando tenha ele aderido ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, isso pois, trata-se de hipótese de parcelamento, oriunda da novação do débito fiscal, ocasião que, em tese, não enseja comprometimento patrimonial.

³³ Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:
IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;

7 CONCLUSÃO

Buscou-se analisar o instituto da medida cautelar fiscal, em suas principais características, para tanto, abordou-se no primeiro capítulo os requisitos e as etapas erigidas pela doutrina para a formação da relação jurídica tributária, de modo que, é imprescindível que o Estado, na condição de sujeito ativo, pautar-se em observância aos preceitos constitucionais e legais, evitando excessos.

Ademais, imperioso se mostra a exposição dos elementos formadores da relação jurídica tributária, afinal, o pleito acautelatório, movido pela Fazenda Pública, deverá encontrar fundamento de validade nestes requisitos.

Após, no segundo capítulo, versou-se sobre a ação de execução fiscal, outro instrumento de uso exclusivo do ente estatal, que tem por finalidade garantir maior celeridade na persecução do crédito público em comparação com a ação executiva comum, disposta no Código de Processo Civil. Nesta toada, além da abordagem acerca da dívida ativa e do procedimento de inscrição, foi retratado como o Legislador, através de edições corriqueiras de legislações sobre REFIS e o Judiciário, através de seu órgão administrativo, Conselho Nacional de Justiça, vem adotando medidas almejando maior celeridade, precipuamente, nos processos executivos da Fazenda Pública, considerando que há em todas as esferas da Federação, grande inadimplência fiscal.

Com base nesta análise, passou-se no terceiro capítulo ao estudo da medida cautelar fiscal, dispondo sobre conceito, natureza jurídica, discussões que surgiram acerca da inconstitucionalidade da lei instituidora, o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região acerca do tema e o debate a respeito do foro competente para ajuizamento da medida. No mais, aproveitando-se dos dados expostos no capítulo anterior, foi retratado a forma pela qual, o inadimplemento tributário, principalmente o empresarial, influi na ordem econômica e social, destacando-se para tanto, julgamento emblemático proferido pelo Supremo Tribunal Federal, determinando a cassação do registro especial de uma empresa fabricante de cigarros.

Nisto, no quinto capítulo realizou-se um estudo comparativo, entre a tutela cautelar disposta no Código de Processo Civil, bem como, a medida cautelar fiscal, disposta na Lei 8.397/1992, expondo princípios, principais semelhanças e diferenças.

Após, efetuou-se verificação acerca dos principais posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça em relação ao pleito acautelatório da Fazenda Pública, visando esclarecer certas problemáticas como: sujeito passivo para a medida, a questão da formação de grupos econômicos com objetivo de fraude fiscal, limites quanto a indisponibilidade de bens, situação da cautelar em relação ao crédito tributário suspenso e parcelado.

À luz de tudo o que foi exposto, conclui-se que, historicamente, o Brasil passa por um fenômeno de ineficiência tributária, vide as diversas legislações de parcelamento fiscal editadas ao longo dos anos. Com as medidas atuais promovidas, como a criação do Tribunal Regional Federal da 6ª Região, e, a implementação do programa “Resolve”, garantindo maior integração e automação na busca de ativos do devedor, o cenário tende a ser de melhora.

Nesta diapasão, o crédito público tem grande relevância para um Estado social, sendo através dele, que este mesmo Estado consiga garantir, principalmente, os direitos constitucionalmente elencados ao seu povo. Logo, necessário se faz, além das medidas já adotadas, que os órgãos estatais responsáveis pela persecução do crédito público, utilizem as ações específicas versadas no presente trabalho, execução fiscal e cautelar fiscal, considerando que o ordenamento jurídico brasileiro reconhece a importância da arrecadação, principalmente, ao instituir diversas vantagens para o crédito fiscal em essência e ao Fisco, face o princípio da supremacia do interesse público do Direito Administrativo.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. **Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ASSIS, Araken de. **Processo Civil Brasileiro**. Volume 01. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BELTRÃO, Irapuã. **Curso de Direito Tributário**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522489657/>.
Acesso em: 22 Set 2020.
- BERGMANN ÁVILA, René; SCHORODER SLIWKA, Ingrid; PAUSEN, Leandro. **Leis de processo tributário comentadas**. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 Jun de 2020
- BRASIL. **Decreto nº 7.212 de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 22 dez. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1593.htm. Acesso em: 05 Ago de 2020.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.593 de 21 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 19 Jun de 2020.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 105 de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 11 de jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp105.htm. Acesso em: 05 Ago de 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 15 Jun de 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 17 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 17 Jun de 2020.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2000.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 14 abr. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/13988.htm. Acesso em: 15 Out de 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 17 jan. 1973 e republicado em 27 de Jul. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869impressao.htm. Acesso em: 17 Jun de 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.010, de 30 de maio de 1966.** Organiza a Justiça Federal de primeira instância, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 01 jun de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15010.htm. Acesso em: 05 Out de 2020.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e da outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 19 Jun de 2020.

BRASIL. **Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992.** Institui a medida cautelar fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 07 jan. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.397%2C%20DE%206,Art. Acesso em: 20 Jun de 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 11 dezembro. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm. Acesso em: 31 Ago de 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 11 abr. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso em: 17 Ago de 2020.

BRASIL. **Portaria MF nº 440, de 30 de julho de 2010.** Dispõe sobre o tratamento tributário relativo a bens de viajante. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 02 de ago. 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27812>. Acesso em: 31 de Ago de 2020.

BRASIL. **Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 770 de 21 de agosto de 2017.** Dispõe sobre o registro especial a que estão obrigados os fabricantes e importadores de cigarros, bem assim sobre o selo de controle a que estão sujeitos estes produtos, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 24 ago 2007. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15718&visao=a_notado. Acesso em: 06 Ago de 2020.

BRASIL. **Secretaria da Receita Federal. Portaria PGNF nº 14402 de 16 de junho de 2020.** Estabelece as condições para transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na perspectiva de recebimento de créditos inscritos. Diário Oficial da União, Brasília, D.F., 17 jun 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357&visao=anotado>. Acesso em: 01 Set de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL: AgRg no AREsp 571.765 DF.** Relator: Ministro Benedito Gonçalves. DJe 14/11/2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41459554&num_registro=201402172850&data=20141114&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 15 de Ago de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL: AgInt no AgInt no AREsp 939.120 PE.** Relator: Ministro Gurgel Faria. DJe 27/11/2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76656934&num_registro=201601624021&data=20171127&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 05 de Out de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL: REsp 1.156.687 PR.** Relator: Ministro Herman Benjamin. DJe 20/04/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=8788320&num_registro=200901754797&data=20100420&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 15 de Ago de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL: REsp 1.314.033 RJ 2018/0190866-9.** Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 18/10/2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=24264091&num_registro=201200515973&data=20131018&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 07 de Ago de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL: REsp 1.656.172 MG.** Relator: Ministro Gurgel Faria. DJe 02/08/2019. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=94182990&num_registro=201700403012&data=20190802&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 12 de Ago de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL: REsp 1.757.123 SP 2018/0190866-9.** Relatora: Ministra Nancy Andrighi. DJe 14/08/2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1757123>

encial=99695564&num_registro=201801908669&data=20190815&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 15 de Jun de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RECURSO ESPECIAL: REsp 513.078 AL. Relator: Ministro José Delegado. DJe 17/11/2003. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=924115&num_registro=200300284081&data=20031117&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 12 de Ago de 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RECURSO ESPECIAL: REsp 722.998 MT. Relator: Ministro Luiz Fux. DJe 28/04/2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1860081&num_registro=200401402611&data=20060428&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 10 de Ago de 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 210.729 AL. Relator: Ministro Néri da Silveira. DJe 10/06/1999. JusBrasil, 1999 Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14757476/recurso-extraordinario-re-210729-al-stf>. Acesso em: 04 Ago de 2020.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 550.769 RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJe 27/02/2013, Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=211925460&ext=.pdf>. Acesso em: 05 Ago de 2020.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 3ª Região**. APELAÇÃO CÍVEL: AP 0022227-81.2016.4.03.6182. Relatora: Desembargadora Federal Marli Ferreira. e-DJF3 15/03/2019. JusBrasil, 2019 Disponível em: <https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/686339836/apelacao-civel-ap-222278120164036182-sp/inteiro-teor-686339861?ref=juris-tabs>. Acesso em: 04 Ago de 2020.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. APELAÇÃO CÍVEL: AP 5002250-93.2011.4.04.7207. Relator: Jorge Antonio Maurique. DJe 21/03/2014. JusBrasil, 2014 Disponível em: <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/889329812/apelacao-civel-ac-50022509320114047207-sc-5002250-9320114047207/inteiro-teor-889330026?ref=juris-tabs>. Acesso em: 10 Ago de 2020.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172726/>. Acesso em: 05 Out 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610440/>. Acesso em: 31 Ago 2020.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Ação de execução fiscal**. 1 ed. Rio de Janeiro: Aide, 1995.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597001242/>. Acesso em: 18 Jun 2020.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LÔBO, Paulo. **Direito civil: obrigações**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547215514/>. Acesso em: 27 Ago 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Gabriel. **Novo curso de processo civil: teoria do processo civil**. Volume 01. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder. **Tratado de direito financeiro**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502208629/>. Acesso em: 06 Out 2020.

MASCITTO, Andréa, et al. **Garantias judiciais no processo tributário: cenários, perspectivas e desafios**. São Paulo: Blucher, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788521212775/>. Acesso em: 11 Out 2020.

NADER, Paulo. **Curso de direito civil, volume 1: parte geral**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530979645/>. Acesso em 12 Ago 2020.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. Volume único. São Paulo: Juspodivm, 2018.

NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução Fiscal à luz da jurisprudência: Lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o Novo CPC**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. Disponível em: <https://portal.mpf.mp.br/rtpview/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fcodigos%2F106687948%2Fv1.2&titleStage=F&titleAcct=ia744d779000001593d53a067c09b01c5#sl=e&eid=50fe8506f594ac82c0f810076298250b&eat=&pg=&psl=&nvgS=false>. Acesso em: 23 Set 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>. Acesso em: 18 Jun 2020.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil, volume I**. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990367/>. Acesso em: 11 Ago 2020

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**, 11 ed. São Paulo: Atlas, 2020. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020014/>. Acesso em: 17 Jun 2020.

SICHES, Luis Recasens. **Tratado general de filosofia del derecho**. 19 ed. México: Porrúa, 2008.

THEODORO JR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547207991/>. Acesso em: 22 Set 2020.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 52 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

WITZEL, Wilson Jose. **Medida cautelar fiscal**. Vitória, 2010. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136451.pdf>. Acesso em 18 de Jun de 2020.