

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**BIANCA SOARES DE NÓBREGA**

**O OFERECIMENTO DE CAUÇÃO E A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR AO AJUIZAMENTO DO FEITO  
EXECUTIVO**

**SÃO PAULO**

**2016**

**BIANCA SOARES DE NÓBREGA**

**O OFERECIMENTO DE CAUÇÃO E A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR AO AJUIZAMENTO DO FEITO  
EXECUTIVO**

Monografia do curso de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

**Orientadora: Professora Mestre Daniela de  
Andrade Braghetta**

**SÃO PAULO**

**2016**

**À Jaqueline Miranda Soares de Nóbrega e Miguel Pedro Barrios Soares por acreditarem no meu esforço e dedicação, agradeço por conferir a mim a motivação e incentivo necessários para cada palavra aqui escrita, sem vocês isso não passaria de um sonho.**

**À professora Daniela de Andrade Braghetta, por todas as aulas ministradas, pelo ensinamento passado ao longo dos últimos anos e em especial por orientar e acrescentar sabedoria a este trabalho.**

**Aos meus amigos pelo apoio e paciência na espera da conclusão desta etapa da minha vida.**

**“Faz tempo, muito tempo que a questão do tempo se atravessou no processo como um de seus maiores problemas”.**

***Napoleão Nunes Maia***

## RESUMO

No momento do ajuizamento de uma Ação de Execução Fiscal, pode o contribuinte apresentar naqueles autos garantia ao crédito tributário, garantia esta apta a impedir com atos expropriatórios de seu patrimônio, possibilitar a emissão de Certidão de Regularidade Fiscal e a oposição de Embargos à Execução Fiscal. Ocorre que, há casos em que o contribuinte tem a necessidade de apresentar caução ao valor de seu débito, mesmo antes do ajuizamento do feito executivo. Buscou-se com esta pesquisa, analisar a legislação vigente e as possibilidades que o contribuinte detém para ofertar garantia ao crédito tributário em momento anterior ao ajuizamento da Ação de Execução Fiscal.

**Palavras-Chaves:** Crédito tributário, Caução, Medida Cautelar de Caução, Feito Executivo.

## ABSTRACT

At the time of filing of a Tax Enforcement Action, can the taxpayer submit those records guarantee to the tax credit, guarantee is able to prevent with expropriation acts of its assets, enabling the issuance of Fiscal Regularity Certificate and Embargoes opposition to the Tax Enforcement. It turns out that there are cases where the taxpayer has the need to provide security to the value of their debt, even before the filing of the executive made. Sought themselves with this search to analyze the existing legislation and the possibilities that the taxpayer has to offer guarantee to the tax credit in time prior to the filing of Tax Enforcement Action.

**Key Words:** Tax Credit, Deposit, Precautionary Measure Pledge, Made Executive.

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	8
2. ASPECTOS GERAIS DO CABIMENTO DE UMA CAUTELAR PARA OFERECIMENTO DE CAUÇÃO .....	10
3. A NATUREZA DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	15
4. AS CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS EM SEU ARTIGO 9º .....	19
<b>4.1. Moratória</b> .....	20
<b>4.2. Depósito do montante integral</b> .....	22
<b>4.3. Reclamações e recursos apresentados em processos tributários administrativos</b> .....	23
<b>4.4. Concessão de medida liminar em Mandado de Segurança e concessão de tutelas de urgência em ações diversas</b> .....	24
<b>4.5. Parcelamento do crédito tributário</b> .....	25
<b>4.6. Artigo 9º da Lei 6.830 de 1980</b> .....	25
5. NATUREZA JURÍDICA DA MEDIDA CAUTELAR .....	27
<b>5.1. Espécies de tutelas judiciais</b> .....	27
<b>5.2. Da tutela judicial diferenciada cautelar</b> .....	28
<b>5.3. Requisitos necessários para o ajuizamento de uma ação cautelar</b> .....	29
6. MEDIDA CAUTELAR PREPARATÓRIA DE CAUÇÃO .....	30
7. CAUSAS QUE DEVEM SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PODEM SER OBJETO DE UMA CAUTELAR DE CAUÇÃO .....	34
8. ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS .....	47
9. TÓPICO COMPARATIVO ENTRE O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL REVOGADO E O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL VIGENTE .....	51
10. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	60

## 1. INTRODUÇÃO

Em face do ajuizamento do feito executivo, é possível a apresentação de uma caução que servirá de garantia ao valor do crédito tributário, esta garantia quando aceita tem o objetivo de permitir com que o contribuinte emita Certidões de Regularidade Fiscal, permitir a oposição de Embargos à Execução Fiscal e ainda afasta a possibilidade do Fisco de intentar atos expropriatórios em face do patrimônio do Executado.

Ocorre que, antes do ajuizamento do feito executivo, o contribuinte pode estar na situação de precisar do reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou ao menos reconhecimento de que o crédito esteja garantido, mas não detém meios hábeis para o oferecimento de uma garantia, o que ocasiona a espera de que a qualquer momento o Fisco ajuizará a competente Ação de Execução Fiscal, para que só neste dado momento seja ofertada a garantia.

O art. 151 do Código Tributário Nacional lista as formas possíveis para suspender a exigibilidade do crédito tributário, isto é, o crédito tributário existe, mas em razão de determinadas causas, este crédito tributário não apresenta o condão de ser executado e alcançar o patrimônio do contribuinte, uma vez que já está garantido caso o contribuinte seja executado em uma ação de execução fiscal.

O reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário permite ao contribuinte o direito à emissão de certidões negativas de débitos tributários, ou certidões positivas com efeito de negativas, uma vez que constará nos sistemas fiscais um débito, mas diante da garantia ofertada, este débito não terá o efeito de obstar a emissão da referida certidão.

Tendo em vista que o processo tributário é composto por duas partes distintas, o procedimento administrativo e o processo judicial, em que este se inicia necessariamente após o deslinde daquele, no momento em que é findo o procedimento administrativo o contribuinte se vê no aguardo da inscrição do débito em Dívida Ativa e também na espera do ajuizamento de uma Ação de Execução Fiscal, para que seja possível ofertar garantia ao crédito tributário, de modo que possa suspender sua exigibilidade.

Ocorre que, enquanto o contribuinte aguarda a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa e o posterior ajuizamento do feito executivo, há situações em que o contribuinte precisa seja reconhecida a suspensão da exigibilidade deste crédito, seja em razão do oferecimento de uma garantia em uma ação preparatória cautelar de caução, seja incidentalmente no curso de uma ação principal.

Para praticar atos que exijam a apresentação de certidão positiva de débitos com efeito de negativa e o contribuinte se deparando com uma morosidade do fisco, que terá o prazo decadencial de cinco anos para o lançamento do crédito tributário e após o igual prazo prescricional de cinco anos para ajuizar o feito executivo, foi estipulada uma técnica processual que possibilita o oferecimento de uma garantia apta a suspender a exigibilidade deste crédito tributário, que muitas vezes não foi inscrito em Dívida Ativa.

Visando o oferecimento de uma garantia ao crédito tributário, a técnica processual que começou a ser utilizada foi o ajuizamento de Ação Cautelar para Caução, esta ação tem o objetivo de oferecer bem à penhora e garantir o crédito tributário de forma apta a suspender a exigibilidade do referido crédito tributário, de modo que o contribuinte não tenha que aguardar os procedimentos necessários ao ato executório, procedimentos estes a serem realizados pelo fisco.

Desta forma, muito antes da ação executiva fiscal, é possível que o contribuinte tenha declarada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e com isso, além do feito executivo não surtir efeitos expropriatórios em face do patrimônio do contribuinte, não terá igualmente o condão de obstar a emissão de possíveis certidões de regularidade fiscal.

No presente trabalho serão estudados os efeitos da Ação Cautelar para Caução de um crédito tributário, assim como serão estudados os efeitos da sentença proferida na ação acautelatória, a ingerência deste efeito em relação a uma futura Ação de Execução Fiscal, serão analisados os possíveis bens ou direitos a serem ofertados à penhora para garantir a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e por fim, será estudada a situação deste tipo de Medida, à luz do Novo Código de Processo Civil.

Para a realização deste trabalho será utilizada pesquisa bibliográfica em doutrinas, pesquisas jurisprudenciais e análises de casos concretos em que foram julgados

favoravelmente às garantias ofertadas em ações cautelares de caução, com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

## **2. ASPECTOS GERAIS DO CABIMENTO DE UMA CAUTELAR PARA OFERECIMENTO DE CAUÇÃO**

Tomando como premissa de que a possibilidade de discussão de um determinado débito tributário é realizada em duas fases, a administrativa e a judicial, quando finalizado o procedimento administrativo tributário com decisão desfavorável ao contribuinte e restando a cobrança de saldo remanescente que configura o surgimento de um débito tributário, este débito será inscrito em Dívida Ativa e posteriormente objeto de Ação de Execução Fiscal.

Quando a Ação de Execução Fiscal é ajuizada, há via de regra, o oferecimento de garantia, que possibilita tanto a apresentação de defesa do contribuinte, com a oposição de Embargos à Execução Fiscal, nos termos do artigo 16 da Lei 6.830/80<sup>1</sup>, assim como esta garantia também possibilita a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, isto é, impede atos expropriatórios em face do patrimônio do contribuinte, uma vez que o débito já está garantido, mediante algumas das possibilidades apresentadas no artigo referido.

Ocorre que, a situação de inexistência de executórios fiscais inviabiliza a prestação de garantia, nos termos da Lei de Execuções Fiscais, impossibilitando a obtenção de Certidão Negativa de Débitos ou Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa, de acordo com o previsto no artigo 205 e 206 do Código Tributário Nacional, este fato impede o contribuinte, por exemplo, de participar de qualquer procedimento licitatório, quanto obter empréstimos junto a instituições financeiras.

“Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

---

<sup>1</sup>Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”.

A propositura de uma Medida Cautelar de Caução, comumente se dá no momento em que o débito ainda não foi inscrito em Dívida Ativa, mas o contribuinte já tem uma decisão desfavorável a ele e que decorreu de um procedimento administrativo tributário, ou o débito já foi inscrito em Dívida Ativa, mas não foi ajuizada a correspondente Ação de Execução Fiscal, em ambos os casos, não é possível ao contribuinte emitir Certidão de Regularidade Fiscal sem que haja a garantia do valor total devido, garantia esta apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Tendo em vista as situações expostas no parágrafo supra, para que o contribuinte não seja prejudicado pela eventual inércia Fazendária em inscrever o débito em Dívida Ativa, ou inércia fazendária em ajuizar Ação de Execução Fiscal, a hipótese processual que é ofertada ao contribuinte, que possibilita o oferecimento de garantia, é a propositura de Ação Cautelar para oferecimento de Caução.

Esta Ação Cautelar de Caução visa sanar a situação do contribuinte perante o ente público que suporta o débito tributário e a garantia ofertada na acautelatória permite a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e conseqüentemente possibilita de emissão de certidões de regularidade fiscal.

Na situação em que o contribuinte possui débitos com o Fisco e o débito está em fase anterior ao ajuizamento de uma Execução Fiscal e posterior à inscrição de um débito em Dívida Ativa, ainda na expectativa de receber a citação para promover os atos pertinentes e precisando da emissão de certidão de regularidade fiscal, poderia o contribuinte se valer da previsão do Antigo Código de Processo Civil de 1973, para requerer Medida Cautelar de Caução, tendo em vista o poder geral de cautela, segundo os artigos abaixo transcritos:

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

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

Nesse sentido, para que seja concedida uma Medida Cautelar, esta medida se subordina à existência de dois requisitos, o *periculum in mora* e o *fumus boni iuris*, sendo obrigatória a comprovação da plausibilidade do direito ao qual se invoca, assim como deve ser comprovado o fundado receio em razão do qual não é possível o contribuinte aguardar a tutela definitiva.

Via de regra o *periculum in mora* em uma cautelar de caução na esfera tributária, é comprovado com a necessidade de urgência do contribuinte em obter sua regularidade fiscal, que é viabilizada diante do oferecimento de uma garantia ao crédito tributário.

O perigo na demora se justifica pois, se não concedida a tutela pleiteada em uma medida cautelar de caução, o contribuinte terá que aguardar o ajuizamento do feito executivo correspondente ao débito tributário e neste caso permanecerá com situação fiscal irregular.

Segundo o art. 174 do Código Tributário Nacional “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”, deste modo a situação irregular do contribuinte, na pior das hipóteses, pode durar até 5 (cinco) anos, prazo em que se considera prescrita a pretensão fazendária para cobrança do crédito tributário, além do prazo decadencial também de 5 (cinco) anos que o Fisco tem para lançar o crédito tributário, etapa esta anterior ao ajuizamento do feito executório<sup>2</sup>.

Nos casos em que não há comprovada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, certamente será impossível a obtenção de uma certidão de regularidade fiscal, que poderá impedir o contribuinte a participar de procedimentos licitatórios, obter eventual entrada ou permanência em regime especial de tributação, obstar qualquer tipo de contratação perante o Poder Público, não permite a concessão de empréstimos bancários ao contribuinte, dentre outras tantas atividades em que é preciso comprovar o adimplemento de obrigações fiscais.

---

<sup>2</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Desta forma, a Medida Cautelar de Caução, além de assegurar o direito do contribuinte em ter o crédito tributário garantido e o direito ao reconhecimento da suspensão da exigibilidade deste crédito tributário, possibilita a prática de todos os atos descritos no parágrafo supramencionado, assegura, sobretudo, o direito fazendário ao recebimento do valor do crédito tributário, uma vez que a ação acautelatória tem o objetivo de garantir o crédito tributário antes dos procedimentos para ajuizamento do feito executivo.

O Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a pertinência da adoção de uma Ação Cautelar de Caução, em julgamento em sede de recurso repetitivo, segundo o que determina o artigo 543-C do Código de Processo Civil<sup>3</sup>, consoante à ementa que segue abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. **O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.** (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007) 2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: "tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa." **A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.**

3. **É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal,** através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.

4. **Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela**

<sup>3</sup>Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

**demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário.** Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.

5. *Mutatis mutandis* o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas.

6. Outrossim, **instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão.** (...)

10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. “Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008”. (REsp 1.123.669, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 01.02.2010).

Sendo assim, no regime dos recursos repetitivos, foi julgado pelo C. STJ, que o contribuinte que possui um débito perante o Fisco pode, antes do ajuizamento da Ação de Execução Fiscal, apresentar Medida Cautelar de Caução, para garantir o valor do débito tributário, possibilitando assim a emissão de certidão positiva com efeito de negativa, tendo em vista que, com o oferecimento da garantia nos autos da referida acautelatória e posteriormente com a penhora desta garantia ofertada, desencadeará os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como será estudado no tópico a seguir.

A condição para que a garantia prestada em uma Ação Cautelar de Caução possibilite a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é que esta garantia seja suficiente ao débito que o contribuinte supostamente tem perante o Fisco, e a apresentação desta garantia, cumulada com a sentença de procedência da ação cautelar, é equiparada ao oferecimento de uma penhora antecipada, posto que a garantia foi prestada antes do ajuizamento do feito executivo.

Desta forma, com o ajuizamento da Cautelar de Caução e a procedência da ação, restam antecipados todos os efeitos de uma penhora perante uma Ação de Execução Fiscal, se assim não fosse, poder-se-ia admitir que um contribuinte que teve contra si lavrada a ação executiva, está em melhores condições àquele contribuinte que ainda não foi executado, pois o primeiro pode oferecer bens à penhora e emitir todas as certidões de regularidade fiscal, enquanto o segundo não seria possível oferecer bens à penhora e também não seria possível a emissão da mencionada certidão, caso não fosse possível a previsão trazida pela acautelatória de caução.

Como bem assevera a decisão do Colendo Superior Tribunal de Justiça, aqui colacionada, não pode o contribuinte solvente, isto é, aquele que tem condições de garantir a dívida perante o Fisco, ficar no aguardo de uma ação executiva para ter assegurado o seu direito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como também muitas vezes não pode este contribuinte aguardar os benefícios que o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário proporciona.

Tendo em vista a demora do Fisco em proceder com o ajuizamento de uma Ação de Execução Fiscal, pode o contribuinte, portanto, propor a acautelatória de caução e a partir disso o ente tributante poderá ajuizar o feito executivo, mas que á constará com a exigibilidade do crédito suspensa, vez que foi oferecida garantia idônea e suficiente à garantia do crédito tributário, não podendo nesta hipótese o Fisco expropriar o patrimônio do contribuinte e nem ao menos impedir a emissão de certidões de regularidade fiscal, pois a garantia prestada na Ação Cautelar será convertida em penhora nos autos da Execução Fiscal.

Assim, com a propositura de uma Ação Cautelar de Caução, ambos os componentes da relação jurídica de direito material que envolve o crédito tributário, ficam com os direitos resguardados, o contribuinte que pode obter certidões de regularidade fiscal, bem como ter afastada a possibilidade de atos expropriatórios em face de seu patrimônio, e resguarda o direito do Fisco em ter este débito tributário garantido em razão da realização da penhora da garantia apresentada.

### **3. A NATUREZA DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Primeiramente, vale dizer que, praticado um evento no mundo concreto, e caso este esteja hipoteticamente descrito em uma norma geral e abstrata, quando há o registro dessa situação em linguagem competente, surge o fato jurídico, que traz o ocorrido no mundo concreto para o campo jurídico, é neste exato momento que surge a relação jurídico-tributária e conseqüentemente o vínculo de obrigação, em que o sujeito passivo da mencionada relação tem o dever jurídico de adimplir o valor do crédito tributário e o sujeito ativo detém o direito subjetivo para cobrar o valor correspondente ao crédito tributário.

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, o direito subjetivo que o Fisco tem para postular em juízo o crédito tributário, crédito este que é o objeto da obrigação tributária, trata-se da exigibilidade, que só se realiza depois de tomadas todas as providências para a constituição da dívida, mediante o ato do lançamento tributário, previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“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”.

Com a formalização do procedimento administrativo de lançamento surge a obrigação tributária, em que o contribuinte pagará ao Fisco o crédito tributário decorrente desta obrigação, sendo certo que obrigação tributária e o crédito tributário se aperfeiçoam para o mundo jurídico no exato momento do ato do lançamento tributário, e o lançamento detém a presunção de legitimidade e exigibilidade até que seja provado em contrário.

Nesse ínterim, superado o conceito de exigibilidade, há causas que, se presentes, são suficientes para suspender a exigibilidade do crédito tributário, são as hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, veja-se:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
 I - moratória;  
 II - o depósito do seu montante integral;  
 III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;  
 IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.  
 V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;  
 VI - o parcelamento”.

O que resta suspenso nestes casos não é a obrigação tributária, que vai existir até que seja definitivamente extinta, por meio de uma das causas de extinção do crédito tributário<sup>5</sup>, mas

<sup>4</sup> Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 25ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 407.

<sup>5</sup>“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;

sim o que está suspenso com a ocorrência de uma das hipóteses do artigo 151 do Código Tributário Nacional é a possibilidade do fisco exigir o crédito.

Para Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>, todo crédito tributário quando originado, já surge com os atributos de liquidez, certeza e exigibilidade, esta exigibilidade é o que permite à Fazenda Pública o ajuizamento de executivos fiscais.

Todavia esta exigibilidade da qual goza o crédito tributário pode ser suspensa antes da constituição do crédito, ou seja, em momento anterior até mesmo ao surgimento da própria exigibilidade, diz-se neste caso que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é prévia, e segundo o mesmo autor mencionado no parágrafo supra, correto seria nomear esta suspensão de impedimento.

Ainda há casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se dá em momento posterior à sua constituição, isto é, denominando-se de suspensão do crédito tributário posterior.

No momento em que o fato hipotético descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária é realizado no mundo concreto e relatado em linguagem competente pela autoridade competente o crédito tributário surge com os atributos de certeza e liquidez, distinguindo desta forma a ocorrência do simples evento no mundo da realidade dos fatos e a constituição do crédito tributário que ocorre mediante uma das modalidades de lançamento.

O crédito tributário, portanto, trata-se do “*direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma quantia em dinheiro*”<sup>7</sup>.

---

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

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

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

<sup>6</sup> Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 3ª Ed, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 194.

<sup>7</sup> Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 349.

Nesse sentido diz-se crédito tributário líquido aquele que já está com o *quantum* devido apurado, o que torna o crédito certo e exigível e também possibilita ao sujeito ativo da obrigação tributária a cobrança do montante a ser pago pelo sujeito passivo.

Dada a liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, o curso natural de seu percurso é sem dúvidas o nascimento com vistas a sua extinção, e esta extinção pode ser realizada da forma mais usual, com o pagamento do montante integral, entretanto quando presente o instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a suspensão se localiza especificamente em dois momentos (i) entre o surgimento deste crédito e sua extinção (suspensão da exigibilidade posterior); ou (ii) antes mesmo da constituição do crédito tributário (suspensão da exigibilidade prévia).

Na existência de um crédito tributário que necessariamente decorre de uma relação jurídico-tributária, esta relação comporta um sujeito ativo detentor do direito subjetivo ao recebimento do valor decorrente da obrigação tributária e um sujeito passivo que tem o dever jurídico de adimplir esta obrigação, que nunca é voluntária e sim decorre da lei, caso haja sobre o crédito tributário a suspensão de sua exigibilidade, o valor desta obrigação tributária não pode ser cobrado do contribuinte, isto é, o Fisco não pode empenhar atos expropriatórios em face do contribuinte.

Sendo assim, em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso representativo de controvérsia, Recurso Especial nº 1140956/SP, sob relatoria do Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. DJe 03.12.2010:

“[...] 2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.  
3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:  
a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação;  
b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;  
c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução [...]”.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede, portanto, atos que possibilitam ao Fisco atingir o patrimônio do contribuinte, em razão da impossibilidade de qualquer ato de cobrança da obrigação tributária.

O trecho do acórdão acima relatado expõe as etapas que visam à cobrança do crédito tributário, caso o crédito tributário esteja com a exigibilidade suspensa serão impedidos todos os procedimentos tendentes a retirada do valor da obrigação tributária do sujeito passivo, desde a cobrança administrativa, a inscrição em dívida ativa e, sobretudo a cobrança judicial que já visa a apropriação de bens do contribuinte em face da necessidade do crédito estar garantido para a oposição de Embargos à Execução Fiscal.

Assim, a natureza da suspensão da exigibilidade do crédito tributário não é a de suspender o objeto da obrigação tributária, mas sim deixar suspensa a possibilidade fazendária de exigir o crédito tributário enquanto perdurar a causa que deixa o crédito tributário suspenso, isto é, além do Fisco não poder executar o valor decorrente da obrigação tributária, não pode afastar o dever de emitir certidões atestando a regularidade fiscal do contribuinte.

#### **4. AS CAUSAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS EM SEU ARTIGO 9º.**

O artigo 151 do Código Tributário Nacional prevê possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo elas (i) moratória; (ii) depósito do montante integral; (iii) reclamações e recursos pendentes no âmbito dos processos administrativos tributários; (iv) concessão de liminar em mandado de segurança ou tutela antecipada em outras ações judiciais; (v) parcelamento.

De acordo com a classificação de Hugo de Brito Machado, para as causas que, se presentes, são aptas a suspender a exigibilidade do crédito tributário<sup>8</sup>, figuram como são causas prévias de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, as reclamações e os recursos pendentes nos processos administrativos tributários, pois o crédito tributário ainda não foi definitivamente constituído por meio da inscrição em Dívida Ativa.

Quando da interposição de reclamações ou recursos, não há a suspensão propriamente dita da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que não se pode suspender o que anda não está constituído, portanto nestes casos o mais correto seria dizer que estas duas causas são causas de impedimento do crédito tributário, posto que ainda não foi constituído definitivamente,

---

<sup>8</sup> Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 195.

pois o processo administrativo em curso é anterior a fase da constituição em definitivo do objeto da obrigação tributária.

Quando estão presentes uma das causas de suspensão prévia da exigibilidade do crédito tributário, fica impedido o próprio surgimento da exigibilidade, e diante disso não é possível suspender o que ainda não surgiu.

Logo, é razoável entender que apenas as causas de suspensão da exigibilidade que são posteriores ao surgimento do crédito tributário, são as causas que efetivamente suspendem a exigibilidade do crédito, uma vez que o objeto da obrigação tributária já nasce com os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade e após este nascimento, perderá um de seus atributos, qual seja, a exigibilidade.

#### **4.1. Moratória**

Da análise das causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o artigo 151, inciso I do Código Tributário Nacional: “*art. 151. suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I – moratória*”.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>, trata-se da prorrogação de um prazo visando o pagamento integral do crédito tributário, a instituição da moratória deve obedecer ao princípio da legalidade, tendo em vista a indisponibilidade dos bens públicos.

A competência para instituir a moratória será aquela competência própria da instituição do tributo objeto da moratória, exceto na situação em que a União institui moratórias relativas aos tributos de competência de outros entes políticos, desde que institua também para os tributos federais<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 409.

<sup>10</sup> Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

A lei que concede a moratória deverá expor os tributos aos quais a moratória se aplica, bem como esta lei deve apresentar o prazo de duração da moratória, apontando o número de parcelas a serem pagas e o vencimento das prestações.

Consoante ao exposto na obra de José Eduardo Soares de Melo<sup>11</sup>, a motivação para a edição de uma lei que concede uma moratória pode ser de caráter geral, visando a ordem estrutural de determinada região, por exemplo, em que a motivação da moratória serão causas que impeçam o cumprimento da obrigação tributária no prazo já estipulado em lei, como por exemplo enchentes, secas ou devastações, mas a moratória também poderá ter caráter individual.

Conforme a dicção do artigo 154 do Código Tributário Nacional, salvo disposição de lei em contrário, para ser beneficiado pelo instituto da moratória, é preciso que na data da lei que concede a moratória, o crédito tributário esteja definitivamente constituído ou que o lançamento já tenha sido iniciado com a devida notificação do sujeito passivo, o que torna impossível para o contribuinte aproveitar-se dos benefícios de uma moratória para crédito ainda não lançado, caso a lei não determine esta possibilidade.

“Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele”.

No momento em que um contribuinte utiliza-se dos benefícios de uma lei que institui uma moratória, esta moratória é concedida individualmente, o que permite a revogação de ofício do benefício, caso o beneficiado não satisfaça mais as condições necessárias para o aproveitamento das condições explicitadas em lei, isto é, a concessão de uma moratória a determinada contribuinte não gera direito adquirido, consoante ao teor do artigo 155 do Código Tributário Nacional:

---

Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

<sup>11</sup> Melo, José Eduardo Soares, Curso de Direito Tributário, 9ª ed., São Paulo: Dialética, 2010, p. 345/346.

“Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito”.

Assim, prorrogando um prazo para o pagamento integral de um tributo, não será possível atos expropriatórios em face do patrimônio do contribuinte, uma vez que enquanto perdurar a moratória, o crédito tributário consta com sua exigibilidade suspensa.

#### **4.2. Depósito do montante integral**

De acordo com o artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional: “*art. 151. suspendem a exigibilidade do crédito tributário: II - o depósito do seu montante integral*”.

Diferentemente da moratória, que via de regra precisa da constituição definitiva do crédito tributário ou do lançamento com a notificação do sujeito passivo, para que o contribuinte usufrua de seus benefícios, o depósito do montante integral correspondente ao crédito tributário, pode ser realizado tanto no decorrer do procedimento administrativo, quanto no decorrer do processo judicial e para suspender a exigibilidade do crédito tributário o depósito deve suportar os juros e a correção monetária.

O depósito do montante integral relativo ao crédito tributário, quando realizado no curso do procedimento administrativo, tem o condão de evitar a atualização monetária do valor do crédito tributário.

O depósito do montante integral, se realizado em processo judicial, tem o condão de impedir o ajuizamento de ação executiva, já que suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas também previne a incidência de correção monetária para atualização do valor do débito tributário.

Vale dizer que segundo José Eduardo Soares de Melo<sup>12</sup>, o depósito judicial pode ser realizado como ato preparatório de uma ação judicial, como por exemplo, no momento em que o contribuinte deseja propor uma ação declaratória ou anulatória, não sendo o depósito requisito obrigatório para o ajuizamento das referidas ações, mas previne o ajuizamento do feito executivo simultaneamente à discussão do crédito tributário em uma das ações aqui referidas<sup>13</sup>.

Quando da derradeira decisão em procedimento administrativo ou em processo judicial, se esta decisão for favorável ao contribuinte, o valor do depósito será por ele levantado, caso a decisão seja favorável ao Fisco, o valor depositado será convertido em renda do ente político que detém competência para a cobrança do tributo discutido.

#### **4.3. Reclamações e recursos apresentados em processos tributários administrativos**

De acordo com o artigo 151, inciso III “*suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo*”.

A partir do lançamento do crédito tributário, lançamento este que é realizado pela autoridade competente, é aberto o prazo para impugná-lo, com a possibilidade de o contribuinte desfazer as presunções de liquidez, certeza e exigibilidade ínsitas ao crédito tributário.

Cada ente administrativo possui órgãos julgadores próprios, estes órgãos têm o objetivo de apreciar impugnações e recursos em face do lançamento do crédito tributário e enquanto estiver pendente de julgamento a impugnação e os recursos administrativos, a exigibilidade do crédito tributário restará suspensa, o que impede a inscrição do débito em Dívida Ativa e o ajuizamento de qualquer ação executiva.

Até mesmo, com a formulação de uma consulta tributária, antes de exarada a resposta por parte da Autoridade Administrativa competente, a exigibilidade do crédito tributário objeto da consulta restará suspensa.

---

<sup>12</sup> Melo, José Eduardo Soares, Curso de Direito Tributário, 9ª ed., 2010, São Paulo: Dialética, p. 347.

<sup>13</sup> Súmula 112 - O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

#### **4.4. Concessão de medida liminar em Mandado de Segurança e concessão de tutelas de urgência em ações diversas**

De acordo com o artigo 151, inciso IV do Código Tributário Nacional, “*suspendem a exigibilidade do crédito tributário: IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança*”.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>, a medida liminar objetiva a reparação de dano iminente em razão da demora do provimento final trazido pela sentença, mas esta decisão liminar não julga o mérito da causa.

Concedida a decisão liminar em um Mandado de Segurança, em que este remédio constitucional tem por objetivo a discussão acerca do lançamento de um crédito tributário, ao Fisco não pode executar este crédito até que o Juízo se pronuncie nos autos do Mandado de Segurança, com a prolação de sentença julgando o mérito da causa.

Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foram incluídos mais dois incisos no artigo 151 do Código Tributário Nacional e a partir de sua vigência, não só a concessão de liminar em sede de Mandado de Segurança suspende exigibilidade do crédito tributário, o artigo 151, inciso V do Código Tributário Nacional retrata que “*suspendem a exigibilidade do crédito tributário: V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial*”.

Vale dizer que, em julgado apresentado na obra de Soares de Melo<sup>15</sup>, há a exata delimitação da diferença entre a tutela antecipada e a concessão de liminar, sendo aquela primeira um ato de composição da lide, podendo ao final esta mesma lide ser julgada diferentemente do que foi decidido em sede de tutela antecipada, ao passo que a liminar antecipa o provimento final do processo.

---

<sup>14</sup> Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 414.

<sup>15</sup> Melo, José Eduardo Soares, Curso de Direito Tributário, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 358.

No inciso V do artigo 151 do Código Tributário Nacional, está justamente o caso da ação cautelar, que tem por objetivo o depósito preparatório para uma ação ordinária, com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Tem-se que a antecipação dos efeitos da tutela em nada se assemelha à ação acautelatória, uma vez que o pedido de antecipação dos efeitos da tutela pode ser formulado apenas na ação principal e na ação cautelar não pode haver cumulação de pedidos, deve tramitar a ação cautelar e a respectiva ação principal separadamente (Soares de Melo, 2010).

#### **4. 5. Parcelamento do crédito tributário**

Outro inciso que foi incluído no artigo 151 do Código Tributário Nacional, pela dicção da Lei 104/2001, foi o inciso VI, determinando que “*suspendem a exigibilidade do crédito tributário: V – o parcelamento*”, diferentemente da moratória que é uma espécie do gênero parcelamento, a partir da vigência da referida lei complementar, todos os demais parcelamentos do crédito tributário, impedem atos executórios do crédito tributário.

O parcelamento é regulado por legislação específica a ser proferida pelo ente competente para legislar sobre o tributo objeto do parcelamento, a lei concederá o benefício do pagamento mensal de valores que, ao final, tem por objetivo quitar a integralidade do crédito tributário.

#### **4.6. Artigo 9º da Lei 6.830 de 1980**

O artigo 9º da Lei de Execuções Fiscais lista os bens possíveis de serem oferecidos em garantia a uma Ação de Execução Fiscal, dentre eles o depósito em dinheiro do montante integral da dívida, fiança bancária, seguro garantia ou indicação de bens:

“Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:  
I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;  
II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)  
III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou  
IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública”.

O artigo supramencionado relata várias formas para que contribuinte possa garantir a execução fiscal e via de regra, garantindo uma execução fiscal, o Fisco não pode mais empreender atos expropriatórios em face do patrimônio do contribuinte, em razão do valor do crédito tributário já estar disponível ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, posto que foi ofertado um bem à penhora e este bem necessariamente foi aceito pelo Fisco como garantia do débito tributário.

Assim, ofertado um bem em garantia, aceito pelo fisco e nomeado este bem à penhora, certo será que a penhora realizada tenha o condão de obstar o fisco de empreender atos expropriatórios em face do patrimônio do contribuinte.

Ocorre que, a lista de possibilidades de suspensão do crédito tributário, exposta no artigo 151 do Código Tributário Nacional, não apresenta como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, todas as possibilidades que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, tem para oferecimento de garantia ao referido crédito.

As hipóteses trazidas pelo artigo 151 do Código Tributário Nacional, que são aptas a suspender a exigibilidade do crédito tributário são, como visto: (i) moratória; (ii) depósito do montante integral; (iii) pendência de apreciação por meio de decisão definitiva das reclamações e recursos nos procedimentos administrativos tributários; (iv) concessão de limiar em Mandado de Segurança; (v) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (vi) parcelamento.

Ocorre que, o artigo 9º da Lei 6.830 de 1980, traz hipóteses de garantia ao crédito tributário que mesmo que ofertadas tais garantias, aceitas pelo Fisco, nomeadas à penhora, não constam no artigo 151 do Código Tributário Nacional, como aptas a desencadear a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que a única garantia a ser apresentada em uma Ação de Execução Fiscal e que está descrita no artigo 9º e também no artigo 151 do Código Tributário Nacional é o depósito do montante integral da dívida.

As outras opções que são apresentadas ao contribuinte como meio de garantir uma suposta dívida em Ação de Execução Fiscal, (i) oferecimento de fiança bancária; (ii) seguro garantia (iii) nomear bens à penhora, não são causas que desencadeiam a suspensão da exigibilidade

do crédito tributário, mesmo este crédito já estando como garantido, no momento em que há a aceitação do Fisco e a efetivação da penhora.

Portanto, caso o contribuinte queira se precaver em face da morosidade do Fisco em ajuizar uma possível Ação de Execução Fiscal, tendo em vista um débito já inscrito e Dívida Ativa, o recurso processual permitido para que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária apresente a garantia ao valor do débito, é a Medida Cautelar de Caução, que em razão da garantia ofertada, se deferida a medida cautelar, valerá para obstar atos expropriatórios em face do patrimônio do contribuinte, possibilitando emissão de Certidão de Regularidade Fiscal e oposição de Embargos à Execução Fiscal, caso seja ajuizada a correspondente Ação de Execução Fiscal.

## **5. NATUREZA JURÍDICA DA MEDIDA CAUTELAR**

### **5.1. Espécies de tutelas judiciais**

Para Conrado<sup>16</sup>, a tutela judicial trata-se uma norma individual, (que especifica os sujeitos envolvidos) e concreta, (que retrata determinada situação localizada no campo social) norma esta de direito material, pois é direcionada à modulação das condutas intersubjetivas dos sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária, isto é, Fisco e contribuinte.

O autor acima citado, classifica as tutelas em duas (i) tutela comum, que objetiva solucionar o direito material controvertido na lide, com a possibilidade de realizar a coisa julgada, decidindo definitivamente o conflito e (ii) tutela diferenciada, que não tem por objetivo solucionar o objeto integral apresentado na lide, mas sim questões paralelas que influenciam no processo principal e conseqüentemente influenciam na decisão proferida em sede de tutela comum, todavia, falta a esta tutela diferenciada um dos atributos conferidos à tutela comum, seja a impossibilidade de solucionar a lide, seja a impossibilidade de formar coisa julgada, ou ainda a ausência de ambos atributos aqui relacionados.

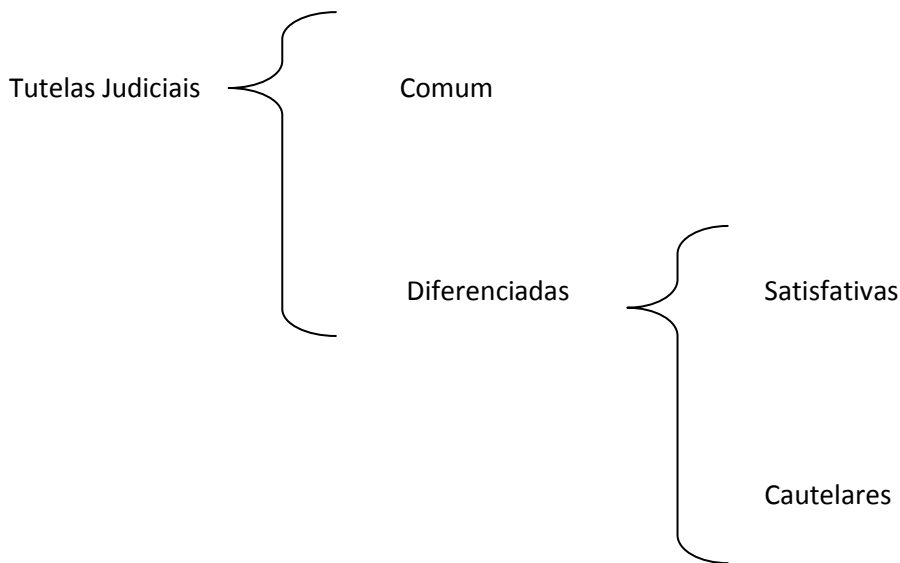
Sendo assim, no âmbito das tutelas diferenciadas, tutelas estas que não tem o condão de solucionar o direito material controvertido, há (i) tutelas satisfativas, que são as tutelas que

---

<sup>16</sup> Conrado, Paulo Cesar, *Processo Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 148.

embora estejam relacionadas ao direito material controvertido, não há a possibilidade de formar coisa julgada; e (ii) tutelas cautelares, que embora não se manifestem sobre o direito material controvertido, têm o condão de formar a coisa julgada.

Para a análise facilitada das espécies de tutelas judiciais, à luz do Código de Processo Civil, que entrou em vigor pela redação da Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973, apresenta-se o quadro mnemônico que segue no esquema abaixo:



## 5.2. Da tutela judicial diferenciada cautelar

Realizando um corte didático nas espécies de tutela jurisdicional, para que seja estudado apenas o que é objeto deste trabalho, é preciso ponderar inicialmente que, a tutela jurisdicional diferenciada cautelar sempre está relacionada a uma tutela judicial que está ou pode ser ameaçada.

Nos casos em que a parte pleiteia uma tutela cautelar é porque esta parte busca o provimento para uma tutela judicial comum, que não alçaria sua finalidade sem que fosse concedida a tutela diferenciada, pois esta tutela garante providências a serem realizadas naquela tutela comum.

Conforme exposto na obra de Conrado<sup>17</sup>, há duas espécies de tutelas cautelares, as genéricas, que objetivam atender qualquer tipo de situação e as específicas, que são previstas em lei apartada para situações pontuais.

A tutela cautelar genérica é denominada de medida cautelar inominada ou poder geral de cautela, pois terá vez todo o momento em que não for possível a apresentação de uma ação específica, mas que seja possível verificar o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

Ao passo que a tutela cautelar específica é denominada de medida cautelar nominada, em razão de já ser estruturada a forma da atuação jurisdicional neste tipo de ação, pois é revestida por foros de especialidade, com requisitos próprios e providências específicas.

### **5.3. Requisitos necessários para o ajuizamento de uma ação cautelar**

Conforme já relatado neste trabalho, a medida cautelar, seja ela nominada ou inominada, não representa o esgotamento do direito material controvertido, sendo que esta medida sempre será preparatória ou incidental a uma ação principal, ação principal esta que efetivamente põe fim a discussão de direito material.

Nesse sentido, a tutela que reveste uma cautelar, por ser de cunho meramente protetiva, em que o direito ali pleiteado terá uma aparência, uma probabilidade de ser presumivelmente legal, justificando a fumaça do bom direito, um dos requisitos necessários à propositura de uma medida cautelar. (Conrado, 2007)

O segundo requisito necessário que justifica a propositura de uma medida cautelar é o perigo na demora, pois embora haja a aparente presunção de legalidade do pedido em ações cautelares, é preciso que haja também o perigo concreto com a possível demora da prestação jurisdicional que uma ação comum traria, uma vez que a ação cautelar se reveste de aspectos emergenciais.

Presentes os pressupostos necessários para a concessão de uma cautelar, será, portanto ao final do processo acautelatório, proferida uma sentença, não a sentença de mérito, mas sim a

---

<sup>17</sup> Conrado, Paulo Cesar, *Processo Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 158.

sentença cautelar, que não disporá acerca do direito material controvertido, como já visto, mas versará sobre direito incidental ao direito material discutido em uma ação principal.

Ainda assim, é possível que uma tutela cautelar seja concedida em sede de decisão interlocutória, sendo dois os veículos introdutórios desta norma que determina a tutela cautelar, isto é uma sentença (sentença cautelar) ou uma decisão interlocutória (medida cautelar liminar), sendo a primeira fruto de um processo autônomo e a segunda incidental em um processo em curso, podendo estar presente em qualquer etapa processual.

## **6. MEDIDA CAUTELAR PREPARATÓRIA DE CAUÇÃO**

Inicialmente, vale dizer que o processo tributário é o gênero do qual comporta duas espécies, ambas surgem a partir da provocação do Estado-juiz (i) o processo exacional que é instaurado pelo Estado-Fisco, sujeito ativo da relação jurídico-tributária, este processo visa à cobrança do crédito tributário; (ii) o processo antiexacional que é provocado pelo contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico-tributária, este processo tem por objetivo barrar preventiva ou repressivamente o ciclo de positivação do direito tributário. (Conrado, 2007)

Tanto o processo tributário exacional, quanto o processo tributário antiexacional, perseguem a formação de uma norma individual e concreta de direito material que verse sobre determinada obrigação tributária e esta norma individual e concreta deve solucionar o direito material controvertido.

Nesse sentido, três são as tutelas possíveis de serem emanadas de um processo tributário, (i) a tutela cognitiva que surge de um processo de conhecimento; (ii) a tutela executiva que é emanada de um processo executivo e (iii) a tutela cautelar, fruto de um processo cautelar, e que não dispõe sobre o direito material controvertido, diferenciando-se dos dois outros tipos de tutelas que emanam de um processo tributário, pelo seu conteúdo e não por seu aspecto formal, pois nesta tutela será resguardada a preservação do objeto de um processo principal, que será ou processo de conhecimento ou processo executivo.

As chamadas tutelas de urgência objetivam implementar o princípio da efetividade da tutela jurisdicional<sup>18</sup>, além destas tutelas garantirem o direito do contribuinte prévio e exauriente ao devido processo legal, são mais céleres mesmo assegurando o contraditório e à ampla defesa.

A medida cautelar reveste-se de natureza meramente conservativa, não podendo antecipar os efeitos do provimento final da ação ordinária já proposta ou a ser proposta futuramente, ou seja, a ação cautelar resguarda direito que se relaciona com o provimento final do processo principal, sem antecipar em nada o provimento deste processo principal.

Para que seja concedida uma tutela cautelar, o procedimento pode ser instaurado antes de um processo principal ou no curso de um processo principal, a fim de que sejam resguardados direitos incidentais àquele pleiteado na ação ordinária, em razão disso diz-se que o processo cautelar não é autônomo.

O processo cautelar, portanto, tem o objetivo de resguardar um direito relacionado ao processo principal para que este processo principal não perca a sua finalidade quando da demora na prestação definitiva jurisdicional, por este motivo nas medidas acautelatórias são proferidas decisões em que são analisados a aparência do bom direito e o perigo na demora da apreciação daquilo que se pleiteia.

A ação cautelar tramitará a parte da ação principal, sendo vedado cumular pedidos em uma só ação<sup>19</sup>, e para ser deferido o provimento cautelar deve ser demonstrado que há efetivamente direito a ser protegido e que a demora no julgamento do processo principal possa causar dano grave ou de difícil reparação.

As cautelares serão dirigidas ao foro em que tramita a ação principal, caso a acautelatória seja ajuizada de forma incidental à ação ordinária, ou ainda se a medida cautelar for ajuizada antes da ação principal, tramitando como preparatória à ação ordinária, será distribuída ao foro competente para o julgamento da ação ordinária.

---

<sup>18</sup> Segundo, Hugo de Brito Machado, *Processo Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 453.

<sup>19</sup> Cassone, Vittorio. Cassone, Maria Eugênia Teixeira, *Processo Tributário Teoria e Prática*, 8ª ed., São Paulo: Atlas, 2007, p. 175.

Especificamente nos casos das ações cautelares de caução na esfera tributária, o contribuinte, visando se resguardar de um possível insucesso em uma ação principal, ou até mesmo com o objetivo de suspender a exigibilidade de um crédito tributário antes do ajuizamento do feito executivo por parte do Fisco, deposita em juízo o valor de suposto débito tributário.

Com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que decorra de uma ação cautelar de caução, é possível a emissão de Certidão Negativa de Débitos ou ao menos Certidão Positiva com efeitos de Negativa, permitindo ao contribuinte a prática de inúmeros atos que exigem a comprovação da quitação dos débitos tributários, especialmente no que tange às obrigações de uma pessoa jurídica.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, veio ao longo dos anos consolidando o entendimento favorável à apresentação de Medida Cautelar de Caução, para garantir a totalidade do crédito tributário, conforme se verifica das ementas colacionadas abaixo:

“ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. CAUÇÃO REAL. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA PENHORA. NOVO ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA SODALÍCIO. VIABILIDADE. RECURSO NÃO-PROVIDO.

1. Em exame recurso especial interposto desafiado pela Fazenda Nacional com esteio na alínea "a" da permissão constitucional contra acórdãos assim ementados: "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. CAUCIONAMENTO. OBTENÇÃO CPD-EN.

**A jurisprudência mais atual desta Corte e do STJ vem aceitando a possibilidade de medida cautelar com o caucionamento, ao fundamento de que o contribuinte não pode sofrer prejuízo com a demora da Fazenda Pública em ajuizar executivo fiscal para cobrança dos créditos tributários" (fl. 42).**

"PROCESSUAL CIVIL EMBARGOS DECLARATÓRIOS. PREQUESTIONAMENTO.

Devem ser providos os embargos declaratórios propostos com o fim exclusivo de prequestionamento, de forma a viabilizar o acesso à Instância Superior." (fl. 49).

A recorrente sustenta violação dos artigos 535 II, do Código de Processo Civil, 151, II, e 206 do Código Tributário Nacional, sob o pálio da seguinte argumentação: a) violação do artigo 535, II do CPC por o acórdão ter se restringido a enumerar os artigos suscitados pela recorrente nos embargos de declaração apenas para prequestioná-los, sem, contudo, oferecer o necessário debate sobre eles; b) no que se refere ao artigo 151, II do Código Tributário Nacional, a infringência acontece na medida em que, ao ser concedida cautelar para a obtenção de CTN-EN, deferiu-se, indiretamente, a suspensão de exigibilidade do crédito tributário mediante o oferecimento de simples caução, quando, na verdade, tal só é possível pelo depósito integral e em dinheiro do

débito; c) não pode ser concedida CND-EN ao contribuinte que não preenche os requisitos elencados no artigo 206 do Código Tributário Nacional, uma vez que essa certidão seria "...ideologicamente falsa, pois que traduziria inverdade, além de contrariar frontalmente a lei". Não foram ofertadas contra-razões.

2. Embora o acórdão dos embargos declaratórios não sirva para prequestionar o artigo 151, II, "d" do CTN, uma vez que limitou-se a citar os artigos suscitados pela recorrente sem realmente debatê-los, a parte não ficou prejudicada, já que o artigo 206 do Código Tributário Nacional foi prequestionado pelo acórdão da apelação. Não ficando, destarte, caracterizado prejuízo à Fazenda Nacional. Afasta-se, pois, a alegada infringência do artigo 535, II do Código Processual Civil.

3. A Primeira Turma de direito público deste Sodalício vinha expressando o entendimento pela impossibilidade de se obter a certidão negativa de débitos com efeitos de positiva por meio do oferecimento de caução pelo contribuinte em sede de ação cautelar.

Então, o posicionamento era de não existir fundamento jurídico a ensejar a pretensão de suspensão da exigibilidade de crédito tributário e a conseqüente expedição de CND-EN, já que a caução de bem não pode suspender a exigibilidade do crédito. Contudo, a **Primeira Seção, por maioria, em recente julgamento proferido nos REsp 819629/RS, no dia 11/10/2006, por meio de voto vencedor da Ministra Eliana Calmon, mudou esse entendimento passando a admitir o oferecimento de caução de bem para obtenção, pelo contribuinte, de certidão negativa de débitos com efeitos de positiva, nos caso em que ainda não houvesse sido ajuizada a execução fiscal pelo Fisco.**

Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal.

4. Recurso especial não-provido<sup>20</sup>.

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA DE DÉBITO FISCAL. REQUISITOS PARA SUA EXPEDIÇÃO.

1. Nos termos do art. 206 do CTN, tem os mesmos efeitos de certidão negativa "a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa".

2. Segundo entendimento majoritário da 1ª Seção, entende-se também que **"É possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito negativo (art. 206 CTN)", isso mediante caução de bens, a ser formalizada "por medida cautelar e serve como espécie de antecipação de oferta de garantia, visando futura execução"**, sendo certo que ela "não suspende a exigibilidade do crédito" (REsp 815629/RS, relatora para acórdão a Min. Eliana Calmon, DJ 06.11.2006). A ação cautelar, nessa hipótese, guarda relação de acessoriedade e de dependência com a futura execução fiscal, devendo ser promovida, conseqüentemente, perante o juízo competente para tal execução (CPC, art. 800).

3. Não se enquadra em qualquer destas situações a oferta de bens em garantia mediante simples petição nos autos de ação anulatória de débito fiscal.

4. Recurso especial a que se dá provimento<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> REsp 883459/RS. Primeira Turma. Ministro Relator José Delgado. Julgamento 10/04/2007. DJ: 07/05/2007. p. 292.

<sup>21</sup> REsp 885075/PR. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Primeira Turma. Julgamento: 20/03/2007. DJ 09/04/2007. p. 241.

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - GARANTIA REAL – DÉBITO VENCIDO MAS NÃO EXECUTADO - PRETENSÃO DE OBTER CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA (ART. 206 DO CTN).

1. **É possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito negativo (art. 206 CTN).**
2. **O depósito pode ser obtido por medida cautelar e serve como espécie de antecipação de oferta de garantia, visando futura execução.**
3. Depósito que não suspende a exigibilidade do crédito.
4. Embargos de Divergência conhecidos mas não providos<sup>22</sup>”.

Assim, o entendimento que veio sendo moldado pela jurisprudência do STJ, é no sentido de aceitar garantia ofertada em sede de medida liminar, garantia esta que possibilita a emissão de Certidão de Regularidade Fiscal e até mesmo pelo teor do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais a referida garantia ofertada em uma acautelatória torna possível a posição de Embargos à Execução Fiscal, no momento em que posteriormente o contribuinte venha a ser executado, todavia, a maior parte do entendimento jurisprudencial caminha no sentido de não aceitar a garantia apresentada em Ação Cautelar de Caução como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mesmo que ofertada garantia idônea que cubra a totalidade do crédito tributário, garantias estas a serem analisadas no item a seguir.

## **7. CAUSAS QUE DEVEM SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PODEM SER OBJETO DE UMA CAUTELAR DE CAUÇÃO**

De acordo com o inserto na Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça: “*O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro*”.

Em que pese o inserto no corpo da súmula retro mencionada, presentes os requisitos autorizadores do provimento de uma medida cautelar de caução, no que tange à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deveria ser automático o deferimento do quanto pleiteado, pois as causas que, se presentes, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, já estão previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional<sup>23</sup>.

Ocorre que, em algumas situações, a prática de atos que conservem um possível direito do contribuinte pode ter caráter de irreversibilidade e nestes casos para que seja obtido o provimento favorável de uma ação cautelar, deve ser feito ou o depósito do montante integral

<sup>22</sup> EREsp 815629/RS. Primeira Seção. Ministra Relatora Eliana Calmon. DJ: 11/10/2006. p. 299.

<sup>23</sup> Segundo, Hugo de Brito Machado, Processo Tributário, 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 457.

ou prestada qualquer outro tipo de garantia aceita pela lei, a fim de que daquele provimento deferido da medida cautelar, surta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário, segundo o artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional<sup>24</sup>, é possível que a medida cautelar de caução apresente como garantia o depósito do montante integral do crédito tributário, pois uma vez que o montante integral da dívida está disponível em Juízo, caso venha a ser executado, este débito estará garantido em um possível caso de perda, por parte do contribuinte, em ação de execução fiscal.

Segundo José Eduardo Soares de Melo<sup>25</sup>, se o depósito judicial do montante integral for realizado no curso de um procedimento administrativo, procedimento este que tenha por objetivo a cobrança administrativa de um crédito tributário, o referido depósito terá o condão de obstar a incidência de acréscimos ao valor principal, mas o depósito nos casos em que estão pendentes a análise de procedimento administrativo, não têm o efeito de suspender este procedimento administrativo.

Por outro giro, relativamente à pendência de apreciação de um processo judicial que verse sobre um crédito tributário, no momento em que for realizado o depósito do montante integral deste crédito tributário, o contribuinte já não poderá mais sofrer atos expropriatórios de seu patrimônio, uma vez que o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, além de garantir o Juízo e possibilitar o oferecimento de defesa à ação executiva:

“Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:  
I - do depósito;  
II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)  
III - da intimação da penhora.  
§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

Deferido o depósito do montante integral por meio de ação cautelar de caução, é que se impõe a proibição de executar o crédito tributário já garantido, não se vê o Fisco na impossibilidade de lançar um crédito tributário já garantido, apenas não pode executá-lo

---

<sup>24</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

II - o depósito do seu montante integral.

<sup>25</sup> Melo, José Eduardo Soares, Curso de Direito Tributário, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 346.

judicialmente, tendo em vista a disposição em Juízo do valor, assim como a boa-fé do contribuinte em depositar antecipadamente o montante de sua suposta dívida fiscal.

Desta forma, ocorrendo o depósito do montante integral em medida cautelar de caução, poderá o valor deste depósito (i) ser convertido em renda do Fisco competente para a cobrança do tributo discutido; (ii) ser levantado pelo contribuinte, com as devidas atualizações da moeda, a depender de quem for o vencedor da ação principal.

A jurisprudência sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário diante do depósito de seu montante integral é farta e consistente no sentido do quanto julgado pelo Superior Tribunal de Justiça no recurso repetitivo, sob o tema 271<sup>26</sup>, que segue abaixo:

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO ANTIEXACIONAL ANTERIOR À EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO INTEGRAL DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151, II, DO CTN). ÓBICE À PROPOSITURA DA EXECUÇÃO FISCAL, QUE, ACASO AJUIZADA, DEVERÁ SER EXTINTA.**

1. O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da

Fazenda Pública.

(...)

2. É que as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) impedem a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, com a lavratura do auto de infração.

3. O processo de cobrança do crédito tributário encarta as seguintes etapas, visando ao efetivo recebimento do referido crédito:

a) a cobrança administrativa, que ocorrerá mediante a lavratura do auto de infração e aplicação de multa: exigibilidade-autuação ;

b) a inscrição em dívida ativa: exigibilidade-inscrição;

c) a cobrança judicial, via execução fiscal: exigibilidade-execução.

4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.

5. A improcedência da ação antiexacional (precedida do depósito do montante integral) acarreta a conversão do depósito em renda em favor da Fazenda Pública, extinguindo o crédito tributário, consoante o comando do art. 156, VI, do CTN, na esteira dos ensinamentos de abalizada doutrina, verbis:

<sup>26</sup> Recurso Repetitivo Tema 271. REsp 1140956/SP. Primeira Seção. Ministro Relator Luiz Fux. Julgamento 24/11/2010. DJE 03/12/2010.

"Depois da constituição definitiva do crédito, o depósito, quer tenha sido prévio ou posterior, tem o mérito de impedir a propositura da ação de cobrança, vale dizer, da execução fiscal, porquanto fica suspensa a exigibilidade do crédito.

(...)

Ao promover a ação anulatória de lançamento, ou a declaratória de inexistência de relação tributária, ou mesmo o mandado de segurança, o autor fará a prova do depósito e pedirá ao Juiz que mande cientificar a Fazenda Pública, para os fins do art. 151, II, do Código Tributário Nacional. Se pretender a suspensão da exigibilidade antes da propositura da ação, poderá fazer o depósito e, em seguida, juntando o respectivo comprovante, pedir ao Juiz que mande notificar a Fazenda Pública. Terá então o prazo de 30 dias para promover a ação. Julgada a ação procedente, o depósito deve ser devolvido ao contribuinte, e se improcedente, convertido em renda da Fazenda Pública, desde que a sentença de mérito tenha transitado em julgado"

(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed., p. 205/206).

6. In casu, o Tribunal a quo, ao conceder a liminar pleiteada no bojo do presente agravo de instrumento, consignou a integralidade do depósito efetuado, às fls. 77/78:

"A verossimilhança do pedido é manifesta, pois houve o depósito dos valores reclamados em execução, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de forma que concedo a liminar pleiteada para o fim de suspender a execução até o julgamento do mandado de segurança ou julgamento deste pela Turma Julgadora."

7. A ocorrência do depósito integral do montante devido restou ratificada no aresto recorrido, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor, in verbis:

"O depósito do valor do débito impede o ajuizamento de ação executiva até o trânsito em julgado da ação.

Consta que foi efetuado o depósito nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela agravante, o qual encontra-se em andamento, de forma que a exigibilidade do tributo permanece suspensa até solução definitiva.

Assim sendo, a Municipalidade não está autorizada a proceder à cobrança de tributo cuja legalidade está sendo discutida judicialmente."

8. In casu, o Município recorrente alegou violação do art. 151, II, do CTN, ao argumento de que o depósito efetuado não seria integral, posto não coincidir com o valor constante da CDA, por isso que inapto a garantir a execução, determinar sua suspensão ou extinção, tese insindivível pelo STJ, mercê de a questão remanescer quanto aos efeitos do depósito servirem à fixação da tese repetitiva.

9. Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.

10. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008".

Diante disso, em sede de recurso representativo de controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça já assentou entendimento de que o depósito do montante integral do débito tributário é suficiente para obstar a execução do crédito tributário, posto que, depositar judicialmente o valor controvertido, trata-se de uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por outro giro, algumas das possibilidades de garantir o valor de um débito inscrito em Dívida Ativa são, oferecimento de fiança bancária, seguro garantia ou ainda bem próprio ou de terceiro, opções estas que, embora estejam elencadas na lei como meios legais para garantir um crédito tributário, não figuram como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

A solução para o impasse instalado no parágrafo acima, é a construção doutrinária e, sobretudo, jurisprudencial assegurando que, se a fiança bancária, o seguro garantia e a penhora de bens imóveis figuram na Lei de Execuções Fiscais como meios legais para garantir um débito tributário, certamente devem ser também causas para suspender a exigibilidade do crédito tributário, se não vejamos.

Relativamente ao oferecimento de fiança bancária para suspender a exigibilidade do crédito tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça mostra-se relutante para aceitar este meio de garantia como causa apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário, conforme vislumbra-se do julgado no Recurso Repetitivo sob o tema 378<sup>27</sup>:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CAUÇÃO E EXPEDIÇÃO DA CPD-EN. POSSIBILIDADE.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN.

**INEXISTÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DA FIANÇA BANCÁRIA AO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO PARA FINS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. SÚMULA 112/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC, NÃO CONFIGURADA. MULTA. ART. 538 DO CPC. EXCLUSÃO.**

1. A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte, cujos precedentes são de

clareza hialina:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO CAUTELAR DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO. DEPOSITO EM TODAS OU FIANÇA BANCARIA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. CONSOANTE PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS DESTA CORTE, **A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO, SO E ADMISSIVEL, MEDIANTE DEPOSITO INTEGRAL EM DINHEIRO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 151, DO CTN, E PAR. 4. DA LEI N. 6.830/70.** RECURSO DESPROVIDO, POR UNANIMIDADE.

(RMS 1269/AM, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/1993, DJ 08/11/1993)

<sup>27</sup> REsp 1156668/DF. Primeira Seção. Ministro Relator Luiz Fux. Julgamento em 24/11/2010. DJE: 10/12/2010.

TRIBUTARIO. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CREDITO. FIANÇA BANCARIA COMO GARANTIA ACOLHIDA EM LIMINAR. ART. 151, CTN. LEI 6830/80 (ARTS. 9. E 38). ARTIGOS 796, 798 E 804, CPC). SUMULAS 247-TFR E 1 E 2 DO TRF / 3A. REGIÃO.

1. **A PROVISORIEDADE, COM ESPECIFICOS CONTORNOS, DA CAUTELAR CALCADA EM FIANÇA BANCARIA (ARTIGOS 796, 798 E 804, CPC), NÃO SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO FISCAL (ART. 151, CTN), MONITORADO POR ESPECIALÍSSIMA LEGISLAÇÃO DE HIERARQUIA SUPERIOR, NÃO SUBMISSA AS COMUNS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NA LEI 6830/80 (ARTS. 9. 38).**

2. **SO O DEPOSITO JUDICIAL EM DINHEIRO, AUTORIZADO NOS PROPRIOS AUTOS DA AÇÃO PRINCIPAL OU DA CAUTELAR, SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO.**

3. RECURSO PROVIDO.

(REsp 30610/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/1993, DJ 15/03/1993)

2. O art. 151 do CTN dispõe que, in verbis: 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) VI ? o parcelamento."

3. Deveras, a **suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se taxativamente prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípuo de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos.** (Precedentes: AgRg no REsp 1157794/MT, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 24/03/2010; AgRg na MC 15.089/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2009, DJe 06/05/2009; AgRg no REsp 1046930/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 25/03/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; MC 12.431/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 12/04/2007; AgRg no Ag 853.912/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 29/11/2007 ; REsp 980.247/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2007, DJ 31/10/2007; REsp 587.297/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/10/2006, DJ 05/12/2006; AgRg no REsp 841.934/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/09/2006, DJ 05/10/2006)

4. Ad argumentandum tantum, peculiaridades do instituto da fiança demonstram, de forma inequívoca, a **impossibilidade de sua equiparação ao depósito, tais como a alegação do benefício de ordem e a desoneração do encargo assumido mediante manifestação unilateral de vontade do fiador**, nos termos dos arts. 827 e 835 do Código Civil, verbis:

"Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor."

"Art. 835. O fiador poderá exonerar-se da **fiança** que tiver assinado sem limitação de tempo, sempre que lhe convier, ficando obrigado por todos os efeitos da **fiança**, durante sessenta dias após a notificação do credor."

5. **O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.**

6. É que a Primeira Seção firmou o entendimento de que:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em

23/09/2009, DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007)

2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: "tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa." **A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.**

3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.

4. Deveras, **não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário.** Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.

5. Mutatis mutandis o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas.

6. Outrossim, **instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão.**

(...) 10. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1123669/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)

7. In casu, o pleito constante da exordial da presente ação cautelar, juntada às fls. e-STJ 28, foi formulado nos seguintes termos, verbis:

"À vista do exposto, demonstrada a existência de periculum in mora e fumus boni juris, pleiteiam as requerentes, com fundamento nos artigos 796 e 804 do Código de Processo Civil, que lhe seja deferida medida liminar para assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto dos Processos Administrativos nºs 15374.002156/00-73 e 15374.002155/00-19 até final decisão de mérito da questão jurídica em debate na AO nº 2007.34.00.036175-5 sem apresentação de garantia

ou, quando menos, caso V.Exa. entenda necessária a garantia da liminar, requer a Autora seja autorizada a apresentação de fiança bancária do valor envolvido, a exemplo do que aconteceria na hipótese de propositura de execução fiscal, tornando-se, assim, válida a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, tal como previsto no art. 206, do CTN."

(grifos no original)

8. O Juízo federal de primeiro grau concedeu a liminar, fundamentando o decisum na possibilidade de expedição de CPD-EM mediante a apresentação de fiança bancária garantidora da futura execução, consoante farta jurisprudência. No entanto, no dispositivo, contraditoriamente, determina a prestação de fiança "em valor não inferior ao do débito ora discutido mais 30% (trinta por cento), nos termos do § 2º do art. 656 do CPC, a qual deverá ter validade durante todo o tempo em que perdurar a ação judicial, sob pena de restauração da exigibilidade dos créditos tributários."

9. O Tribunal a quo, perpetuou o equívoco do juízo singular, confirmando a concessão da liminar, para suspender a exigibilidade do crédito tributário e para determinar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, mediante apresentação de fiança bancária, ao entendimento de que o art. 9º, §3º, da Lei n. 6.830/80 não estabelecerá qualquer distinção entre o depósito em dinheiro e a fiança bancária, apta a garantir o crédito tributário.

10. Destarte, não obstante o equivocado entendimento do aresto recorrido, verifica-se que o pedido formulado referiu-se à expedição de certidão de regularidade fiscal.

11. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

10. Exclusão da multa imposta com base no art. 538, parágrafo único, do CPC, ante a ausência de intuito protelatório por parte da recorrente, sobressaindo-se, tão-somente, a finalidade de prequestionamento.

12. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta com base no art. 538, § único do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008".

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, portanto, caminha no sentido de não entender pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando é oferecida como garantia do crédito tributário uma carta fiança, posto que o entendimento é pela aplicação taxativa do artigo 151 do Código Tributário Nacional, no que tange ao rol de possibilidades que suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Ao menos, a jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça assegura que, com o oferecimento de carta fiança, seja em sede de Medida Cautelar, seja em Ação de Execução Fiscal, os efeitos desta garantia equiparam-se a uma penhora antecipada e viabiliza tanto a emissão de certidão de regularidade fiscal do contribuinte, quanto o oferecimento de defesa em face do feito executivo.

Algumas das razões alegadas para o não reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão do oferecimento de carta fiança como garantia do débito estão, (i) a utilização taxativa do artigo 151 do Código Tributário Nacional, que não apresenta o oferecimento de carta fiança como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário; (ii) o benefício da ordem de penhora estipulada pelo artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais; (iii) a possível desoneração unilateral da carta fiança pelo fiador:

“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, no que tange aos pedidos fazendários de substituição por dinheiro da garantia por meio de carta fiança, tais pedidos vêm sendo negados pelo Superior Tribunal de Justiça, posto que a carta fiança é meio legal de garantia do crédito tributário e a execução deve tramitar pelo meio menos oneroso ao devedor:

**“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRETENSÃO DO ENTE PÚBLICO DE SUBSTITUI FIANÇA BANCÁRIA POR DINHEIRO. FIANÇA IDÔNEA. INVIABILIDADE. ERES 1163553/RJ.**

1. Na origem, cuida-se de agravo de instrumento manejado pela Fazenda Pública contra decisão do juízo de piso que indeferiu o pedido de substituição da carta de fiança bancária por dinheiro valores estes decorrentes de dividendos a serem distribuídos a acionistas.

2. O Tribunal de origem, apoiando em julgado análogo ao existente n STJ, consignou que era legítima a pretensão do ente público na substituição da fiança bancária pelos dividendos, visto inexistência de similitude entre a garantia dada e dinheiro, cabendo a observância da ordem legal de constrição de bens.

**3. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do EREsp 1.163.553/RJ consignou que a execução garantida por meio de fiança bancária aceita não pode ser substituída por dinheiro ao talante da Fazenda Pública, porquanto imprescindível a observância do princípio da menor onerosidade previsto no art. 620 do CPC, de modo que apenas a inidoneidade da garantia legítima tal permutação.**

4. In obter dictum, a idoneidade da penhora foi constatada pelo juízo de piso, não se insurgindo o ente público quanto ao ponto nas razões do agravo de instrumento que deu origem ao presente apelo nobre.

Agravo regimental provido para dar provimento ao recurso especial”<sup>28</sup>.

<sup>28</sup> AgRg no REsp 1551788/RJ. Segunda Turma. Ministro Relator Humberto Martins. Julgamento: 03/12/2015. DJE: 14/12/2015.

Em mais recente posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, demonstrando a mudança que o entendimento jurisprudencial vem sofrendo, foi determinado que antes da Execução Fiscal, se for apresentada carta fiança para garantir o valor do crédito tributário, não é possível recusa fazendária sob o argumento de que há dinheiro do contribuinte disponível em conta corrente, dinheiro este possível de ser objeto de penhora via sistema BACEN-JUD, motivo pelo qual deve neste caso ser aceita a carta fiança como garantia.

**“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. OFERECIMENTO DE CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA PARA FINS DE GARANTIA DA EXECUÇÃO FISCAL. RECUSA DO CREDOR E INDEFERIMENTO PELO JUÍZO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE ATESTA A IDONEIDADE DA GARANTIA E A AUSÊNCIA DE RISCO OU PREJUÍZO AO CREDOR. ALTERAÇÃO DO QUADRO FÁTICO DELINEADO QUE DEMANDA REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ.**

1. Extrai-se dos autos que a empresa ora agravada **ofertou, nos autos da execução fiscal, antes de qualquer constrição, carta de fiança bancária** de prazo indeterminado, sendo **recusada, todavia, pela Fazenda Pública**. Posteriormente, o juízo rejeitou a garantia apresentada e **determinou a constrição de ativos financeiros da agravante, por meio do sistema BACENJUD**.

2. Não se trata, pois, de debate sobre a equiparação de depósito em dinheiro à carta de fiança bancária para garantia da execução, nem mesmo sobre a possibilidade de substituição da penhora on line por fiança bancária.

3. A discussão posta no recurso especial é sobre a possibilidade de o credor recusar o oferecimento de fiança bancária em garantia a débito objeto de execução judicial, antes mesmo do bloqueio de ativos financeiros do devedor.

4. É sabido que, no processo de execução, é facultada ao credor, ou ao Poder Judiciário, a recusa de fiança bancária. Isso porque realiza-se a execução no interesse do credor, a fim de satisfazer a uma obrigação certa, líquida e exigível, cujo título executivo, em se tratando de execução fiscal, goza de relativa presunção de liquidez e certeza.

5. Todavia, **na situação em que o devedor oferece, antes de qualquer iniciativa do credor, a carta de fiança à penhora, não se pode aplicar, de maneira direta, o entendimento de que a penhora de dinheiro mediante bloqueio de valores em conta-corrente tem prioridade absoluta sobre o oferecimento de qualquer outro bem**. Trata-se de uma hipótese em que é necessário o juízo, ponderando os elementos da causa, apreciar o bem oferecido pelo devedor e checar a conveniência de acolhê-lo ou rejeitá-lo.

6. "Conquanto o regime das Leis 11.232/2005, 11.280/2006 e 11.386/2006 tenha atribuído mais força ao Estado em sua intervenção sobre o patrimônio do devedor, não resta revogado o princípio da menor onerosidade disciplinado no art. 620 do CPC. **Não é possível rejeitar o oferecimento de fiança bancária para garantia de execução meramente com fundamento em que há numerário disponível em conta corrente para penhora**. (REsp 1.116.647/ES, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 15/3/2011, DJe 25/3/2011.)

7. In casu, enquanto o juízo de primeiro grau acolheu os fundamentos da recusa da municipalidade exequente e determinou a penhora on line, o Tribunal de origem, ao analisar a garantia ofertada pela executada, não verificou as aventadas irregularidades da carta de fiança bancária, tampouco risco para o credor na aceitação da garantia, em razão da idoneidade e liquidez de que se reveste. (...)<sup>29</sup>

<sup>29</sup> AgRg no AgRg no REsp 1449701/SP. Segunda Turma. Ministro Relator Humberto Martins. Julgamento: 19/08/2014. DJE: 26/08/2014.

Por outro giro, em 2014 foi editada a Lei nº 13.043/2014, que incluiu o seguro garantia como modalidade apta a garantir o valor do crédito tributário, podendo inclusive o contribuinte apresentar defesa à Execução Fiscal mediante a oposição de Embargos à Execução Fiscal, pelo teor do artigo 16 da Lei 6.830/80.

As hipóteses de garantia do crédito tributário apresentadas neste item e possíveis de serem objeto de uma ação cautelar de caução, quais sejam, depósito em dinheiro, apresentação de carta fiança, oferecimento de seguro garantia, são equiparadas à realização de penhora realizada por meio de depósito em dinheiro, de acordo com o teor do artigo 15, I da Lei 6.830/80<sup>30</sup>.

Nesse raciocínio, o entendimento consolidado na Súmula 112<sup>31</sup> do Superior Tribunal de Justiça, que impõe que o depósito do montante integral em dinheiro suspende a exigibilidade do crédito tributário, deveria prevalecer de maneira analógica, também aos casos em que a garantia ofertada para assegurar o valor do crédito tributário for uma carta fiança ou um seguro garantia.

Antes da edição da lei que prevê a possibilidade de garantir o crédito tributário mediante a apresentação de seguro garantia, os contribuintes apresentavam o referido seguro com o argumento de equiparação do seguro garantia com a oferta de carta fiança, o que não era aceito pelo C. Superior Tribunal de Justiça:

“AÇÃO CAUTELAR. GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTERIOR À EXECUÇÃO. SEGURO GARANTIA JUDICIAL. NOVA MODALIDADE CAUÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. ANALOGIA COM A FIANÇA BANCÁRIA. INOCORRÊNCIA.

I - Conforme restou pacificado pela 1ª Seção desta Egrégia Corte no julgamento do EREsp nº 815.629/RS, Rel. p/ acórdão Min. ELIANA CALMON, e dos EREsp nº 710.421/SC, Rel. p/ acórdão Min. CASTRO MEIRA, é possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da propositura da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeitos de negativa. Precedentes: REsp nº 933.184/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO

---

<sup>30</sup> Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014).

<sup>31</sup> Súmula 12 STJ: O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

ZAVASCKI, DJe de 18/12/2008; REsp nº 746.789/BA, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 24/11/2008.

II - No caso em tela, a garantia ofertada foi o Seguro Garantia Judicial, nova modalidade de caução regulada pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), por meio da Circular nº 232/2003. Ocorre que a referida caução não está inserida na ordem legal de garantias que podem ser oferecidas pelo executado, nos termos do art. 9º da Lei 6.830/80. Considerando que o citado diploma legal é a norma especial que regula o processo executivo fiscal, resta inadmissível a garantia oferecida.

III - Outrossim, **apenas a fiança bancária que garanta o valor integral da execução e com validade até a extinção do processo executivo pode ser aceita como forma de garantia da dívida tributária.**

IV - Logo, mesmo que essa nova caução pudesse se equivaler à fiança bancária, ela não tem o condão de garantir a dívida, em decorrência de condições estabelecidas na apólice, quais sejam, prazo de validade que precisa ser renovado periodicamente e garantia apenas das obrigações do Tomador referente à ação cautelar 2006.51.01.015866-2 (fl. 285).

V - Recurso especial provido<sup>32</sup>.

Relativamente à substituição de penhora online por oferecimento de seguro garantia, ante da edição da Lei nº 13.043/2014, a jurisprudência não aceitava esta substituição:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DO DEPÓSITO EM DINHEIRO POR SEGURO GARANTIA JUDICIAL, EM AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL.

1. A Primeira Seção, ao julgar o REsp 945.037/AM, decidiu pela impossibilidade de movimentação dos depósitos judiciais de tributos antes do trânsito em julgado do processo a que se encontram vinculados (DJe de 3.8.2009).

2. **O seguro garantia judicial, assim como a fiança bancária, não é equiparável ao depósito em dinheiro para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor da Súmula 112/STJ.** Nesse sentido: REsp 1.156.668/DF, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 10.12.2010, submetido ao regime do art. 543-C do CPC.

3. Como bem observou o juiz da primeira instância, revela-se inaplicável, in casu (para suspender a própria exigibilidade do crédito tributário), o disposto no § 2º do art. 656 do CPC, invocado para arrimar a pretensão de substituição do depósito em dinheiro por seguro garantia judicial, porquanto não se trata de simples requerimento de substituição de penhora nos autos de lide executiva, mas sim de pedido formulado em ação anulatória de débito fiscal. Pelo mesmo motivo de não se tratar de processo de execução, é inaplicável ao caso o art. 620 do CPC.

4. Recurso especial não provido”.

O entendimento da jurisprudência emanada do Superior Tribunal de Justiça, ao partir do pressuposto de que as regras insertas no artigo 151 do Código Tributário Nacional fazem parte de um rol taxativo, não se admitia qualquer outra garantia ao valor do crédito tributário

<sup>32</sup> REsp 1098193/RJ. Primeira Turma. Ministro Relator Francisco Falcão. Julgamento: 23/04/2009. DJE: 13/05/2009.

que fosse apta a suspender a exigibilidade, além daquelas hipóteses já previstas no referido artigo.

Ocorre que, toda essa resistência dos tribunais em aceitar o seguro garantia como apto a garantir o valor do crédito tributário, depois da edição da Lei 13.043/2014, a jurisprudência que vem sendo formada pelos tribunais do País, é no sentido de aceitá-lo deste tipo de garantia, uma vez que agora não carece de lei que o regulamente, embora a lei que prevê este tipo de garantia seja muito recente para ser objeto de posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda assim, em que pese o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, anterior à vigência da Lei 13.043/2014, ser de negativa da possibilidade de apresentação do seguro garantia, visando garantir uma Execução Fiscal, alguns entendimentos jurisprudenciais já aceitavam a equiparação do seguro garantia à carta fiança, tal como relatado no julgado abaixo:

**“AGRAVO DE INSTRUMENTO Ação Cautelar. Oferecimento de apólice de seguro para garantia de futura execução fiscal. Admissibilidade. Equiparação do seguro garantia à fiança bancária. Art. 656, §2º, do Código de Processo Civil - Execução que deve ocorrer de forma menos gravosa ao devedor - Inteligência do artigo 620 do Código de Processo Civil Precedentes desta E. Câmara. Recurso provido.”<sup>33</sup>**

No entanto, a discussão que se impõe é a aceitação da garantia ofertada ao crédito tributário, qualquer que seja a modalidade desta garantia, mas que seja apta a suspender a exigibilidade deste crédito tributário, considerando como exemplificativo o rol descrito no artigo 151 do Código Tributário Nacional, uma vez que dada a aceitação de uma garantia por meio do específico caso de ajuizamento de Medida Cautelar de Caução, não deve esta aceitação permitir apenas a emissão de Certidão de Regularidade Fiscal e possibilitar a oposição de Embargos à Execução Fiscal, mas também deveria tal como o depósito do montante integral do débito, suspender atos expropriatórios em face do patrimônio do contribuinte.

---

<sup>33</sup> Agravo de Instrumento nº 0100850-14.2013.8.26.0000. 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Desembargadora Relatora Cristina Catrofe Biassi. Julgamento: 30/10/2013. DJE: 11/11/2013.

Tendo em vista a aceitação de uma garantia que seja apta a apresentação de defesa em face do ajuizamento de uma Ação de Execução Fiscal e esta garantia sendo também apta a disparar a possibilidade de emissão de Certidão de Regularidade Fiscal, analogicamente também deve possibilitar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, completando desta forma todo o campo de abrangência que a oferta e aceitação de garantia pode resguardar ao contribuinte, mesmo que não prevista como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no rol do artigo aqui referido.

## 8. ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS

Visando compreender o posicionamento dos Tribunais do país acerca da matéria, suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face da oferta de garantia em Ação Cautelar de Caução, é que este tópico tem o objetivo de estudar alguns casos concretos.

Perante a Justiça Estadual do Rio Grande do Sul<sup>34</sup>, foi ajuizada Ação Cautelar de Caução, visando a garantia de crédito tributário com o oferecimento de apólice de seguro garantia, em face de débito tributário oriundo de auto lançamento, com procedimento administrativo já findo, inscrição em Dívida Ativa realizada, mas sem o ajuizamento de Ação de Execução Fiscal, situação que impede a emissão de qualquer Certidão de Regularidade Fiscal do contribuinte.

Em decisão liminar, foi deferida a regularização fiscal da Dívida Ativa em nome do contribuinte e a garantia foi aceita pela Procuradoria do Estado do Rio Grande do Sul e em 28 de dezembro de 2015, foi proferida sentença em que o Juízo entendeu pelo não cabimento da irregularidade da inscrição em Dívida Ativa, uma vez que impedir o contribuinte de emitir Certidão Negativa de Débitos até o ajuizamento do feito executivo, para que só nessa oportunidade o contribuinte ofereça caução, gera dano irreparável ou de difícil reparação, razão pela qual foi deferida a liminar pleiteada, por estar justificado o *periculum in mora*.

No que tange ao oferecimento de seguro garantia, em cumprimento ao disposto no artigo 9º, inciso II, da Lei nº 6.830/80, o posicionamento foi no sentido de aceitar a apólice de seguro ofertada, inclusive com a especificação de que esta garantia tem o condão de

---

<sup>34</sup> Medida Cautelar Inominada nº 0000180-28.2015.8.21.0067. 2ª Vara Cível da Comarca de São Lourenço do Sul. Decisão datada de 28/12/2015. DJE: 27/01/2016.

possibilitar a oposição de Embargos à Execução Fiscal, que poderão ser recebidos com efeito suspensivo, o que justifica o outro requisito necessário à propositura da Medida Cautelar, qual seja, o *fumus boni iuris*.

Nesse sentido, tendo em vista que a dívida foi considerada como garantida pela apresentação de apólice de seguro garantia, foi determinada em sentença a emissão de certidão de regularidade fiscal do contribuinte, bem como restou impedida a inscrição deste contribuinte em qualquer cadastro de inadimplentes, julgando a demanda cautelar totalmente procedente.

Neste mesmo posicionamento foi o julgamento de liminar pleiteada em Medida Cautelar de Caução, ajuizada perante a Justiça Federal de São Paulo<sup>35</sup>, em que o contribuinte pleiteava fosse reconhecida a apresentação de apólice de seguro garantia para garantir antecipadamente débito tributário, que foi objeto de procedimento administrativo, e em decisão derradeira foi mantida parcialmente a autuação, restando inscrito o débito em Dívida Ativa, mas sem o ajuizamento da correspondente Ação de Execução Fiscal.

Desse modo, a decisão que concedeu o pedido liminar pleiteado na referida Ação Cautelar de Caução, que foi proferida em 11 de setembro de 2015, considerou que, de acordo com o disposto no artigo 9º da Lei nº 6.830/80, é possível garantir o valor do crédito tributário por meio de apresentação de apólice de seguro garantia, justificando a plausibilidade do direito invocado, sendo o perigo na demora a possível paralisação nas atividades do contribuinte, uma vez que é necessária a comprovação de sua regularidade fiscal.

Também nesta mesma vereda foi a decisão que deferiu o pedido liminar na Medida Cautelar de Caução, em que o contribuinte ajuizou perante a Justiça Estadual do Mato Grosso<sup>36</sup>, visando oferecer apólice de seguro garantia, para débitos que foram apontados em seu conta corrente fiscal, mas que não foram ainda objeto de inscrição em Dívida Ativa e estes débitos impedem o contribuinte de emitir Certidão de Regularidade Fiscal.

---

<sup>35</sup> Medida Cautelar Inominada nº 0015061-84.2015.403.6100. 1ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo. Decisão datada de 11/11/2015. DJE: 22/09/2015.

<sup>36</sup> Medida Cautelar Inominada nº 0504776-55.2015.8.11.0041. 4ª Vara Especializada da Fazenda Pública de Cuiabá. Decisão datada de 18/12/2015. DJE: 18/12/2015.

O Juízo de Cuiabá proferiu decisão liminar e determinou que é direito do contribuinte a emissão de Certidão Positiva de Débitos Tributários com Efeito de Negativa, caso seja oferecida garantia idônea, garantia esta que não suspende a exigibilidade do crédito tributário, pelo teor do artigo 151 do Código Tributário Nacional, mas que tem o efeito de uma penhora antecipada, justificando a plausibilidade do direito invocado.

Nesta mesma decisão, restou assentado o perigo na demora, tendo em vista que o Fisco pode levar até o prazo de cinco anos para o ajuizamento do feito executivo, momento em que poderia o contribuinte oferecer garantia ao crédito tributário, neste prazo até o ajuizamento da Ação de Execução Fiscal, ficaria o contribuinte impedido de emitir Certidões de Regularidade Fiscal, impedindo-o de praticar inúmeros negócios jurídicos.

Deste modo, percebe-se que em decisões reiteradas por todo o país, há o entendimento pelo cabimento de Medida Cautelar de Caução que, se presentes os requisitos ínsitos à propositura da cautelar, *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, cumulado com o oferecimento de garantia idônea, isto dispara a possibilidade de (i) emissão de certidão de regularidade fiscal do contribuinte e (ii) oposição de Embargos à Execução Fiscal, com a possibilidade destes embargos serem recebidos com efeito suspensivo.

Ocorre que, embora todas as decisões aceitem o ajuizamento de Medida Cautelar para o oferecimento de caução ao valor do crédito tributário, como meio apto a permitir a emissão de Certidão Negativa de Débitos ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, e também como meio apto a permitir a oposição de Embargos inclusive com a possibilidade de recebê-los com efeito suspensivo, estas decisões nada dizem sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que o entendimento jurisprudencial se nega a reconhecer as hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional como pertencentes a um rol exemplificativo.

Certo será a evolução do posicionamento jurisprudencial para que, garantido um crédito tributário seja esta garantia suficiente para disparar todos os naturais efeitos de um débito garantido, que além de possibilitar emissão de Certidão de Regularidade Fiscal e a oposição de Embargos à Execução Fiscal, seja também possível o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário alvo da garantia, inibindo a produção dos regulares efeitos que este débito tende a disparar em face do patrimônio do contribuinte.

Dado que o depósito do montante integral do débito tributário é causa suspensiva de sua exigibilidade, depósito este que pode ser realizado por meio de uma Medida Cautelar de Caução, não aceitar as demais possibilidades de oferta de garantia como meios suficiente a suspender a exigibilidade do crédito tributário, significa negar a lógica que deveria ser ínsita ao sistema jurídico-tributário, em razão de que não pode um tipo de garantia disparar a referida suspensão e outro tipo de garantia não disparar, pois (i) além do crédito tributário estar garantido em sua integralidade, independente da modalidade de garantia ofertada; (ii) a garantia deve ser aceita tanto pelo Fisco quanto pelo Juízo em que tramita a Ação Cautelar de Caução.

Entender que é possível prestigiar apenas um tipo de garantia ao crédito tributário, como sendo apta a suspender sua exigibilidade, é interpretar a lei em completo desfavor do contribuinte.

Mesmo tendo o artigo 11 da Lei de Execuções Fiscais previsto uma ordem para a penhora de bens ou direitos, não quer dizer que esta ordem será realizada em prol apenas do Fisco, pois caso haja o oferecimento, por parte do contribuinte, de garantia idônea e permitida em lei, não deveria poder o Fisco requerer ou o Juízo em que tramita uma dada Medida Cautelar de Caução, determinar que seja realizada a penhora de dinheiro, sob alegação do rol de possibilidades elencadas no referido artigo.

Para isso, a medida que se impõe e soluciona o conflito entre as garantias aceitas em face do valor de um crédito tributário e que podem suspender a exigibilidade do crédito, é a aplicação de interpretação sistemática e analógica ao rol de causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, prevista no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

A interpretação sistemática para o artigo 151 do referido diploma legal, se aplica na medida em que o objetivo de uma garantia perante o ordenamento jurídico é, dentre outros, que sejam impedidos os naturais efeitos que o débito tributário pode disparar, isto é, expropriação do patrimônio do contribuinte mesmo tendo o débito sido objeto de garantia.

A interpretação analógica permite com que, verificada uma certa garantia ao crédito tributário e esta garantia sendo prevista nas leis vigentes, analogicamente à garantia realizada

por meio de depósito do montante integral da dívida, deve certamente também aquela garantia ter o condão de suspender a exigibilidade de crédito tributário.

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>37</sup>, o método sistemático é o momento que o intérprete do direito se curva perante o sistema jurídico para analisar a regra em face de todas as demais regras deste ordenamento e que sustentam o direito positivo, momento em que o exegeta está diante de todos os princípios e toda a estrutura normativa de coordenação e subordinação que podem ou não interferir em face da regra jurídica objeto de seu estudo, análise que acaba conferindo uma visão macro do sistema jurídico ao seu intérprete.

Assim, interpretar o artigo 151 do Código Tributário Nacional sistematicamente e analogicamente, para estender o rol de possibilidades das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, é aplicar este rol de maneira exemplificativa e garantir a igualdade e isonomia nos direitos do contribuinte, assim como respeitar o quanto delineado pelo artigo 620 do Código de Processo Civil “*Quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor*”, ou artigo 805 e parágrafo único do Código de Processo Civil que entrou em vigência em 18/03/2016.

## **9. TÓPICO COMPARATIVO ENTRE O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL REVOGADO E O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL VIGENTE**

No que tange aos dispositivos pertinentes à Medida Cautelar de Caução para o Direito Tributário, tendo em vista a recente vigência do novo Código de Processo Civil, pela Lei 13.105 de 16 de março de 2015, alguns dispositivos do antigo Código de Processo Civil, Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973, sofreram alterações não exatamente no conteúdo das normas, mas sim em sua estrutura e maneira pelo qual estes dispositivos são apresentados no novo Código.

Relativamente ao antigo Código de Processo Civil, regido pela Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973, o artigo 270 estipula que um de seus livros, mais precisamente o livro III, será dispensado para reger o processo cautelar.

---

<sup>37</sup> Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 107.

No Livro III, há a determinação de que o procedimento cautelar pode ser instaurado antes ou no curso do processo, no caso da Medida Cautelar de Caução aqui referida, comumente é apresentada antes do ajuizamento da Ação de Execução Fiscal, uma vez que ela tem o objetivo de, por meio do oferecimento de uma garantia, permitir a emissão de Certidão de Regularidade Fiscal, bem como permite a oposição de Embargos à Execução Fiscal, posto que o crédito tributário está garantido até que o Fisco apresente o feito executivo.

De acordo com o artigo 798<sup>38</sup> do Código de Processo Civil, caso o juiz verifique que uma das partes cause grave lesão ao direito da outra parte, poderá este juiz determinar a execução de medidas provisórias, antes do julgamento da lide, o que justifica a permissão de emissão de Certidão de Regularidade Fiscal antes mesmo do julgamento da Medida Cautelar.

A Medida Cautelar, como qualquer outra ação, será direcionada ao juiz por meio de petição contendo, além de todos os requisitos necessários à petição inicial, também uma exposição breve do direito ameaçado e o receio da lesão que é alegada, bem como na inicial já devem ser apresentadas as provas que serão produzidas<sup>39</sup>.

De acordo com o Código de Processo Civil vigente, em seu artigo 802, tendo em vista a celeridade que deve ser conferida na tramitação de uma Medida Cautelar, pois ela tem por objetivo um pedido de urgência que causa grave lesão à parte e que é resguardado pela fumaça do bom direito, o prazo para contestar este tipo de ação é de cinco dias, devendo a parte já indicar naquela peça as provas que pretende produzir, caso não haja a apresentação de contestação, o juiz presumirá verdadeiros os fatos narrados pelo autor e decidirá a lide em igual prazo de cinco dias.

---

<sup>38</sup> Art. 798. Além dos procedimentos cautelares específicos, que este Código regula no Capítulo II deste Livro, poderá o juiz determinar as medidas provisórias que julgar adequadas, quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação.

<sup>39</sup> Art. 801. O requerente pleiteará a medida cautelar em petição escrita, que indicará:

I - a autoridade judiciária, a que for dirigida;

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

III - a lide e seu fundamento;

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

V - as provas que serão produzidas.

Parágrafo único. Não se exigirá o requisito do nº III senão quando a medida cautelar for requerida em procedimento preparatório.

Ainda é permitido ao juiz, sem ouvir o réu da Medida Cautelar, conceder liminarmente o pedido, caso o autor da ação tenha condições de ressarcir eventual prejuízo ao réu em caso de reforma da decisão, segundo o teor do artigo 804 do Código de Processo Civil.

Mais especificamente em relação à prestação de caução, o artigo 805 do Código de Processo Civil estipula que a Medida Cautelar pode ser substituída por prestação de caução e esta caução pode ser substituída por uma menos gravosa à parte que a apresentou, desde que a referida caução tenha condições necessárias e suficientes de reparar a lesão integralmente.

Caso a Medida Cautelar seja indeferida, reza a letra do artigo 810, do antigo Código de Processo Civil, que este indeferimento não é o suficiente para obstar a propositura de nova acautelatória, a menos que seja reconhecida a decadência ou prescrição do direito alegado.

Por outro giro, na redação do novo Código de Processo Civil, trazida pela Lei 13.105 de 16 de março de 2015, não há a segregação de um Livro específico que trate apenas do procedimento para o ajuizamento de uma Medida Cautelar, mas existe o Livro V que retrata a tutela provisória em geral.

O artigo 294<sup>40</sup> do Código de Processo Civil que entrou em vigência neste ano de 2016, estipula que a tutela provisória será fundamentada em uma urgência ou evidência e pode ser tutela cautelar ou tutela antecipada e também pode ser concedida tanto antes do processo principal como no curso dele.

Segundo Cassio Scarpinella Bueno<sup>41</sup>, a distinção das modalidades de tutela ainda permanecem neste novo Código da mesma forma, (i) a tutela antecipada apenas satisfaz um direito, ao passo que (ii) a tutela cautelar assegura um direito ao requerente, e no primeiro caso o elemento da satisfação prepondera ao asseguramento, e na segunda hipótese, o asseguramento prepondera à satisfação.

No Código de Processo Civil, a tutela provisória quando requerida no curso de um processo, ou seja, em caráter incidental, será isenta do pagamento de custas, segundo o artigo

---

<sup>40</sup> Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

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

<sup>41</sup> Bueno, Cassio Scarpinella, Novo Código de Processo Civil anotado, São Paulo: Saraiva, 2015, p. 214.

295 e relativamente os efeitos desta tutela provisória, estes perduram mesmo quando haja a suspensão do processo, salvo se houver decisão em sentido contrário (art. 296), não havendo qualquer modificação ao antigo Código de Processo Civil em seu artigo 807.

Para dar efetivação ao quanto decidido em tutela provisória, consoante ao artigo 297 do novo Código de Processo Civil, o juiz poderá determinar meios para implementar o teor do julgado, observando-se as regras referentes ao cumprimento provisório de sentença, inovando apenas no que tange ao cumprimento provisório de sentença para executar e implementar o que foi decidido em sede de tutela provisória.

A decisão a que conceder tutela provisória, deve ser motivada de forma clara e precisa, sendo esta redação tanto do novo Código de Processo Civil em seu artigo 298, quanto do antigo Código de Processo Civil em seu artigo 273, parágrafos 1º e 4º e também ambos os diplomas legais estabelecem que a tutela provisória será requerida ao juízo competente para conhecer do pedido principal.

Após o artigo 300 do Código de Processo Civil com vigência em 2016, há os dispositivos pertinentes à tutela de urgência, tutela esta que será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo.

Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode exigir caução e não será concedida em casos que for evidenciado o perigo de irreversibilidade dos efeitos emanados da decisão e o dispositivo que prevê esta regra é tanto o artigo 273, quanto o artigo 804, ambos do antigo Código de Processo Civil, que tratam de antecipação dos efeitos da tutela e medida cautelar.

A tutela de urgência, tal como explicitado no próprio artigo 300 do novo Código de Processo Civil denota a necessidade de, para ser concedida, deve ser demonstrado o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, tanto é que no artigo 301 do mesmo diploma legal, é exposto expressamente que a tutela de urgência pode ser de natureza cautelar, efetivada em razão de arresto, sequestro, arrolamento de bens, ou qualquer outra garantia que assegure o direito pleiteado.

O novo Código de Processo Civil, em seu artigo 303, ainda traz uma possibilidade expressa da urgência ser perpetrada concomitantemente ao ajuizamento da ação principal, e antes deste ajuizamento, a urgência será requerida em petição inicial e ao final da demanda principal, caso seja deferido o pedido, o autor deverá aditar a inicial com a juntada dos novos documentos, caso não realizado o referido aditamento, o processo será extinto sem julgamento do mérito.

Segundo o artigo 304, parágrafo 5º, há o prazo de dois anos para rever a tutela antecipada prevista no artigo 303, prazo este contado da ciência da decisão que extinguiu o processo, ao passo que a decisão não faz coisa julgada, mas só será afastada por outra decisão que revir, reformar ou invalidar aquela decisão anteriormente proferida e por meio de processo ajuizado por uma das partes, previsão esta do artigo 304, parágrafo 2º.

O artigo 305 em diante do novo Código de Processo Civil, prevê os procedimentos para o ajuizamento de tutela antecipada cautelar requerida antes da ação principal, como é o caso da Medida Cautelar de Caução, que será apresentada por petição inicial contendo o fundamento e a exposição sumária do direito, objetivando assegurar um perigo de dano ou risco ao resultado útil da demanda principal.

Caso o juiz entenda que a natureza do pedido não é pertinente à Medida Cautelar e sim à natureza de tutela antecipada, pode ele aplicar o princípio da fungibilidade, previsão esta que veio mantida do antigo Código de Processo Civil em seu artigo 273, parágrafo 7º.

O prazo para contestar uma Medida Cautelar e apresentar documentos, permanece cinco dias e caso não contestado presumir-se-ão verdadeiros os fatos narrados na acautelatória e o juiz em iguais cinco dias decidirá a lide.

O artigo 308 do novo Código de Processo Civil estipula que, efetivada a Medida Cautelar, o processo principal será ajuizado no prazo de trinta dias, assim como previa o artigo 806 do antigo Código de Processo Civil, entretanto, nos parágrafos do referido artigo 308, é previsto que o pedido da ação principal pode ser formulado conjuntamente com o pedido objeto da tutela cautelar e a causa de pedir pode ser aditada quando da propositura da ação principal.

O dispositivo que determina a cessação dos efeitos da decisão proferida na Medida Cautelar permanecem os mesmos, anteriormente listados no artigo 808 do Código de Processo Civil e hodiernamente no artigo 309 do Código de Processo Civil vigente, quais sejam (i) o autor não deduzir o pedido principal em trinta dias; (ii) o juiz julgar improcedente o pedido principal e extinguir o processo sem resolução do mérito.

Pelo teor do artigo 310 do Código de Processo Civil hoje vigente, o indeferimento da tutela cautelar não obsta que a parte formule o pedido principal, salvo se o indeferimento for decorrente de decadência ou prescrição, tal como dispunha o artigo 810 do antigo Código de Processo Civil.

O último artigo que trata da tutela provisória no novo Código de Processo Civil é o artigo 311, que apresenta a regra para a tutela de evidência, tutela esta que na esfera tributária será concedida quando demonstrado o perigo do dano ou de risco do resultado útil do processo, em casos de abuso do direito de defesa ou propósito protelatório da parte; as alegações de fato puderem ser comprovadas documentalmente e houver tese firmada em súmulas vinculantes ou recursos repetitivos; quando tratar-se de pedido reipersecutório, que se funda em prova documental adequada do contrato de depósito, em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob pena de incidência de multa; e em casos que a inicial contiver apenas prova documental dos fatos constitutivos do direito do autor e que o réu não seja capaz de ofertar prova em contrário.

Deste modo, o novo Código de Processo Civil classifica as tutelas provisórias quanto ao fundamento em (i) tutela de urgência, em que deverá constar a descrição do *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* e (ii) tutela de evidência em que bastará a descrição do *fumus boni iuris*; quanto à natureza em (i) tutela antecipada satisfativa e (ii) tutela cautelar protetiva; quanto ao momento em que é apresentada o pedido (i) incidental à ação principal ou (ii) antecedente à ação principal.

Ocorre que, perante a regra do novo Código de Processo Civil, não há mais o processo cautelar<sup>42</sup>, o que se tem hoje é um só processo em que é ofertada a caução e naquele mesmo

---

<sup>42</sup> Costa, Eduardo José da Fonseca e Gouveia, Roberto P. Campos Filho, Certidão de Regularidade Fiscal e Tutela de Urgência Satisfativa Autônoma. Novo CPC e o Processo Tributário, Coordenadores: Antônio Carlos F. de Souza Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha, São Paulo: Foco Fiscal, 2015. p. 74.

processo já é deduzido o pedido principal no prazo de trinta dias, não havendo a necessidade de duas petições autônomas, mas apenas uma que pode ser posteriormente editada para em regime de cumulação de demandas, o contribuinte apresentar o pedido principal.

Nesse cenário, em que o novo Código de Processo Civil impede o ajuizamento de Ação Cautelar para Caução do valor de um crédito tributário, tendo em vista que a tutela cautelar deve necessariamente em trinta dias ser vinculada ao pedido do processo principal, é possível para a obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal, a impetração de Mandado de Segurança, que de fato terá o procedimento mais longo do que a antiga Ação Cautelar para Caução<sup>43</sup>.

Constata-se que o novo Código de Processo Civil infelizmente revogou a previsão que possibilitava a apresentação de Ação Cautelar para Caução do valor do débito tributário e o que é previsto para a finalidade de apresentar garantia ao crédito tributário, antes do ajuizamento da Ação de Execução Fiscal, é a tutela cautelar de urgência satisfativa, mas que deve ser vinculada ao pedido principal no prazo de trinta dias, diferentemente do que ocorria na vigência do antigo Código de Processo Civil, uma vez que o pedido principal era apenas alegado em Embargos à Execução Fiscal, quando do ajuizamento do feito executivo.

## **10. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com a conclusão do trabalho constata-se que findo um processo administrativo, inscrito um débito em Dívida Ativa, mas sem o correspondente ajuizamento de uma Ação de Execução Fiscal, é possível apresentar uma garantia ao valor do crédito tributário, por meio do ajuizamento de uma Medida Cautelar de Caução.

A garantia ofertada por meio de uma Ação Cautelar para Caução, tem o efeito de (i) permitir a emissão de Certidão Negativa de Débitos ou Certidão Positiva com efeito de Negativa; (ii) permitir a oposição de Embargos à Execução Fiscal, com a possibilidade de recebimento destes Embargos com efeito suspensivo e (iii) permitir a apresentação de Ação Anulatória de Débito Fiscal.

---

<sup>43</sup> Costa, Eduardo José da Fonseca e Gouveia, Roberto P. Campos Filho, Certidão de Regularidade Fiscal e Tutela de Urgência Satisfativa Autônoma. Novo CPC e o Processo Tributário, Coordenadores: Antônio Carlos F. de Souza Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha, São Paulo: Foco Fiscal, 2015. p. 75.

A legislação brasileira dispõe de vários meios em que o crédito tributário pode estar garantido, como depósito do montante integral, apresentação de carta fiança, apresentação de seguro garantia, bens do devedor ou de terceiros.

Ocorre que, quando apresentada qualquer garantia ao crédito tributário, sem que tenha sido ajuizada a correspondente Ação de Execução Fiscal, e ofertada garantia por meio do ajuizamento de Medida Cautelar, esta garantia tem apenas o condão de disparar os efeitos acima descritos, quais sejam, emitir Certidão de Regularidade Fiscal, permitir a oposição de Embargos à Execução Fiscal ou até mesmo a apresentação de Ação Anulatória de Débito Fiscal.

A discussão que se impõem é que, mesmo com o débito tributário garantido, por meio de garantia permitida em lei e mesmo que o Fisco aceite a garantia e o Juízo determine a penhora do bem, ou determine o seguro garantia ou a carta fiança como aptos a assegurar o valor do crédito tributário, isso não garante a suspensão da exigibilidade do crédito.

Partindo da premissa de que o rol apresentado no artigo 151 do Código Tributário Nacional é um rol exaustivo, o entendimento jurisprudencial gira no sentido de não considerar um crédito tributário garantido em uma Ação Cautelar de Caução, com a exigibilidade suspensa em razão do oferecimento da garantia, uma vez que a única forma de garantir o crédito tributário e que está prevista como causa apta a suspender sua exigibilidade é o depósito em dinheiro de seu montante integral.

A garantia em si não suspende o crédito tributário, como neste trabalho foi demonstrado pelo teor dos julgados aqui colacionados, o que acaba por suspender a sua exigibilidade é o que determina o inciso V do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Por outro giro, outra discussão que foi apresentada recentemente ao contribuinte que deseja garantir o valor do crédito tributário antes do ajuizamento da Ação de Execução Fiscal, é a ação que deverá propor para esta finalidade, uma vez que em regra a Ação Cautelar para Caução foi revogada pelo novo Código de Processo Civil, restando a possibilidade de apresentação de tutela cautelar satisfativa de urgência, com a necessidade de dedução do pedido principal no prazo de trinta dias ou a impetração de Mandado de Segurança.

Assim, garantido um crédito tributário por meio de penhora idônea diante do oferecimento de uma garantia permitida em lei, deve ser esta penhora ser suficiente para disparar os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como modo de aplicação exemplificativa das causas possíveis a suspender este crédito tributário, independentemente do modo pelo qual será ofertada esta garantia, seja pela antiga Ação Cautelar de Caução, seja pelo pedido de tutela satisfativa de urgência ou ainda por meio de impetração de Mandado de Segurança, devendo ainda tal matéria ser objeto de análise e consolidação de entendimento jurisprudencial.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BUENO, CASSIO SCARPINELLA. **Novo Código de Processo Civil Anotado**. 1ªed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSONE, VITTORIO. CASSONE, MARIA EUGÊNIA TEIXEIRA. **Processo Tributário Teoria e Prática**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CONRADO, PAULO CESAR. **Processo Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, EDUARDO JOSÉ DA FONSECA e GOUVEIA, ROBERTO P. CAMPOS FILHO. **Certidão de Regularidade Fiscal e Tutela de Urgência Satisfativa Autônoma**. Novo CPC e o Processo Tributário. Coordenadores: Antônio Carlos F. de Souza Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha. Editora Foco Fiscal. São Paulo, 2015.

MACHADO, HUGO DE BRITO. **Curso de Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, JOSÉ EDUARDO SOARES. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.

SEGUNDO, HUGO DE BRITO MACHADO. **Processo Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Súmula 112 STJ:

<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp>. Último acesso em 11 de janeiro de 2016, às 21:28.

Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm). Último acesso em 20 de março de 2016, às 13:10.

Código Tributário Brasileiro:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Último acesso em 20 de março de 2016, às 13:14.

Lei 5.869 de 11 de janeiro de 1973:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm). Último acesso em 20 de março de 2016, às 13:17.

Lei 13.105 de 16 de março de 2015:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Último acesso em 20 de março, às 14:44.

Agravo de Instrumento nº 0100850-14.2013.8.26.0000. 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Desembargador Relator Cristina Cotrofe.

Julgamento: 30/10/2013. DJE: 13/11/2013. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?origemDocumento=M&nuProcesso=010085014.2013.8.26.0000&cdProcesso=RI001SAK90000&cdForo=990&tpOrigem=2&flOrigem=S&nmAlias=SG5SP&cdServico=190201&ticket=FELbROIkBebHKJw6owxcPDbDmGLf%2FMwTyeWqRiDkbRiCy4IUZbNOKN4F0xYudKlvEzVjUuz86CNLoGup7m7CvH01dIp92%2BGHI0iHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwTWXptQignWFJch18b0slhaqbO5Pzok87iTvEdXZ8TrJramKLtPoOhXjpkzeZ2UEF9fUs%2B0dFLJM6GXzGfzIwFygakrGE5OTKAPq83UdN%2F3E%3D>. Último acesso em: 23 de março de 2016.

Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1551788/RJ. Segunda Turma. Ministro Relator Humberto Martins. Julgamento: 03/12/2015. DJE: 14/12/2015. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1473179&num\\_registro=201502138413&data=20151214&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1473179&num_registro=201502138413&data=20151214&formato=PDF). Último acesso em 20 de março de 2016, às 14:02.

Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1449701/SP. Segunda Turma. Ministro Relator Humberto Martins. Julgamento: 19/08/2014. DJE: 26/08/2014. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1335707&num\\_registro=201400913944&data=20140826&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1335707&num_registro=201400913944&data=20140826&formato=PDF). Último acesso em 20 de março de 2016, às 14:08.

Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 815629/RS. Primeira Seção. Ministra Relatora Eliana Calmon. DJ: 11/10/2006. DJ 06/11/2006. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=655438&num\\_registro=200601384819&data=20061106&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=655438&num_registro=200601384819&data=20061106&formato=PDF). Último acesso em 20 de março de 2016, às 13:55.

Medida Cautelar Inominada nº 0000180-28.2015.8.21.0067. 2ª Vara Cível da Comarca de São Lourenço do Sul. Decisão datada de 28/12/2015. DJE: 27/01/2016. Disponível em:

[http://www3.tjrs.jus.br/servicos/diario\\_justica/dj\\_principal.php?tp=6&ed=5720&pag=387&va=9.0&idxpagina=true&pesq](http://www3.tjrs.jus.br/servicos/diario_justica/dj_principal.php?tp=6&ed=5720&pag=387&va=9.0&idxpagina=true&pesq). Último acesso em 20 de março de 2016, às 14:27.

Medida Cautelar Inominada nº 0015061-84.2015.4.03.6100. 1ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo. Decisão datada de: 11/09/2015. DJE: 22/09/2015. Disponível em:

<http://web.trf3.jus.br/diario/Consulta/ResultadoPesquisa#>. Último acesso em 23 de março de 2015, às 20:36.

Medida Cautelar Inominada nº 00504776-55.2015.8.11.0041. 4ª Vara da Fazenda Pública de Cuiabá. Decisão datada de 18/12/2015. DJE: 18/12/2015. Disponível em:

[http://pje.tjmt.jus.br/pje/Painel/painel\\_usuario/documentoHTML.seam?idBin=460299&idProcessoDoc=461581](http://pje.tjmt.jus.br/pje/Painel/painel_usuario/documentoHTML.seam?idBin=460299&idProcessoDoc=461581). Último acesso em 24 de março de 2016, às 14:22.

Recurso Especial nº 883459/RS. Primeira Turma. Ministro Relator José Delgado. Julgamento 10/04/2007. DJ: 07/05/2007. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=683603&num\\_registro=200601914640&data=20070507&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=683603&num_registro=200601914640&data=20070507&formato=PDF). Último acesso em: 20 de março de 2016, às 13:50.

Recurso Especial nº 885075/PR. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Primeira Turma. Julgamento: 20/03/2007. DJ 09/04/2007. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=680062&num\\_registro=200601287538&data=20070409&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=680062&num_registro=200601287538&data=20070409&formato=PDF). Último acesso em 20 de março de 2016, às 13:52.

Recurso Repetitivo Tema 271. Recurso Especial nº 1140956/SP. Primeira Seção. Ministro Relator Luiz Fux. Julgamento 24/11/2010. DJE 03/12/2010. Disponível em:

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025540&num\\_registro=200900897539&data=20101203&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025540&num_registro=200900897539&data=20101203&formato=PDF). Último acesso em 20 de março de 2016, às 13:57.