

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP
Gabriela Borges dos Santos

AS TUTELAS PROVISÓRIAS DO NOVO CPC APLICADAS AO DIREITO
TRIBUTÁRIO

DIREITO TRIBUTÁRIO

PUC/SP

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Gabriela Borges dos Santos

AS TUTELAS PRÓVISÓRIAS DO NOVO CPC APLICADAS AO DIREITO
TRIBUTÁRIO

DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação do (a) Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

PUC/SP

2018

BANCA EXAMINADORA:

DEDICATÓRIA

Dedico o presente trabalho a Deus, à minha família, aos professores do curso de especialização em direito tributário da PUC/SP.

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus e aos meus pais pela oportunidade de realizar a presente especialização que era tida como um sonho, à minha família pelo apoio, amor e confiança, aos meus amigos que me ajudaram a seguir em frente e à professora Íris Vânia Santos Rosa pela orientação.

RESUMO

O presente trabalho visa o estudo do instituto processual das tutelas provisórias trazidas pela Lei nº 13.105/2015, aplicadas ao direito tributário. O objetivo desse trabalho é analisar em quais situações é cabível o pedido de tutela provisória, como o magistrado deve analisar o pedido feito pela parte, o momento processual que tal pedido pode ser formulado, quais os efeitos que a decisão concessiva pode trazer ao direito tributário, abordando os conceitos trazidos pelo direito processual civil e pelo direito tributário, de uma forma a se demonstrar a relação estabelecida entre eles. Houve ainda, análise dos princípios processuais previstos constitucionalmente, bem como, as limitações trazidas pela lei tributária quanto à extinção e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e ao modo como a jurisprudência nacional está aplicando o instituto processual das tutelas antecipadas, que como será comprovado no decorrer do presente trabalho não foi de toda uma inovação do legislador processual.

Palavras-chave: Direito tributário. Tutelas provisórias. Código de Processo Civil.

ABSTRACT

This monograph aims to analyse the procedural institute of provisional legal decisions guided by Law 13.105/2015, according to the tax law. The goal of this monograph is to examine in which situations it is appropriate to request provisional legal decisions, such as how the Judge must analyse the request made by the author, the procedural moment that such application can be formulated, which effects the granting decision may bring to the tax law, addressing the concepts from the civil procedural law and tax law, in a way to demonstrate the relationship established between them. In addition to that, there is also an analysis of the procedural principles set forth in the Federal Constitution, as well as the limitations introduced by the tax law regarding the extinction and the enforceability's suspension of the tax credit claim, and to how the national jurisprudence is applying the procedural institute of provisional legal decisions, as it will be shown in along this monograph, it was not a procedural legislator innovation.

Keywords: Tax law. Provisional legal decisions. Code of Civil Procedure.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. DA TUTELA PROVISÓRIA	11
1.1 Disposições iniciais	11
1.2 Tipos de tutela provisória	13
1.3 Da vedação da concessão da tutela provisória contra a Fazenda Pública	13
2. TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.1 Disposições iniciais	15
2.2 Requisitos para concessão	15
2.3 Tutela provisória de urgência antecipada	17
2.4 Tutela provisória de urgência cautelar	17
2.5 Fungibilidade dos institutos	18
2.6 Momentos para efetuar o requerimento da tutela provisória de urgência antecipada ou cautelar	19
2.6.1 Tutela provisória de urgência antecedente	19
2.6.1.1 Possibilidade de estabilização da decisão que concede a tutela provisória de urgência antecedente	22
2.6.2 Tutela provisória de urgência contemporânea	24
2.6.3 Tutela provisória de urgência incidental	24
2.7 Tutela provisória de urgência aplicadas ao direito tributário	24
2.7.1 Tutela provisória de urgência na ação exacional: execução fiscal	27
2.7.2 Tutela provisória de urgência nas ações antiexacionais	28
2.7.2.1 Tutela provisória de urgência nas ações antiexacionais preventivas	29
2.7.2.1.1 Tutela provisória de urgência aplicada à ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária	30
2.7.2.2 Tutela provisória de urgência nas ações antiexacionais repressivas	33
2.7.2.2.1 Tutela provisória de urgência na ação anulatória de débito fiscal	33
2.7.2.2.2 Tutela provisória de urgência na consignação em pagamento	34
2.7.2.2.3 Tutela provisória de urgência na repetição de indébito	36
2.7.2.2.4 Tutela provisória nos embargos à execução	37
2.8 Análise jurisprudencial	39

3. TUTELAS PROVISÓRIAS DE EVIDÊNCIA APLICADAS AO DIREITO TRIBUTÁRIO	47
3.1. Disposições iniciais	47
3.2 Requisitos para concessão	48
3.3 Do momento processual para requerer a tutela provisória de evidência	50
3.3.1 Tutela provisória de evidência antecedente	50
3.3.2 Tutela provisória de evidência contemporânea	50
3.3.3 Tutela provisória de evidência incidental	51
3.4 Tutela provisória de evidência nas ações antiexacionais preventivas	51
3.4.1 Tutela provisória de evidência aplicada à ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária	53
3.5 Tutela provisória de evidência nas ações antiexacionais repressivas	54
3.5.1 Tutela provisória de evidência na ação anulatória de débito fiscal	55
3.5.2 Tutela provisória de evidência na consignação em pagamento	55
3.5.3 Tutela provisória de evidência na repetição de indébito	56
3.5.4 Tutela provisória de evidência nos embargos à execução	57
Conclusão	60
Referência bibliográfica	62

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo fazer uma análise das formas de utilização das tutelas provisórias trazidas pela Lei nº 13.105/2015, o Novo Código de Processo Civil, quando a relação jurídica de direito material for de cunho tributário. Para o presente estudo a pesquisa recaiu sobre as modificações trazidas pela mencionada lei, sobre os princípios constitucionais e os tributários. Para a pesquisa se fez necessário o conhecimento dos tipos de tutelas provisórias, os tipos ações cabíveis do âmbito do direito tributário, como as tutelas podem ser utilizadas nesse ramo do direito, em quais momentos processuais podem ser requisitadas pelas partes, quais as consequências da sua concessão ou não concessão, o que se entende por estabilização da decisão e quais seus efeitos práticos. Cuidou-se também o presente trabalho de pesquisar jurisprudenciais e doutrinas, além do estudo das leis pertinentes ao assunto abordado. E por fim, se conclui o presente trabalho exercitando-se um questionamento quanto ao efetivo respeito aos princípios presentes no nosso ordenamento jurídico e se tais tutelas de fato são úteis e trazem segurança jurídica quando aplicada ao direito tributário.

1. DA TUTELA PROVISÓRIA

1.1. Disposições iniciais

Como muito afirma a doutrina moderna, o processo é conhecido por ser um instrumento de direito material, como bem preceitua Paulo Cesar Conrado¹:

“O processo não é um fim em si mesmo. Eis a parêmia – mais que conhecida – que revela o sentido, em direito processual, do vocábulo instrumentalidade. Há, pensamos, direta relação entre instrumentalidade e efetividade (assim entendida a capacidade que há de ter o Direito no sentido de transpor o mundo das abstrações teóricas, para tornar-se factualmente perceptível). Os conflitos de interesse – fato gerador da relação processual – assentam-se no direito de fundo; é nesse plano, por sua vez, que as relações humanas são tecidas. Processo verdadeiramente instrumental é o que, mais do que falar de si mesmo, fala do direito de fundo, enfrentando, por conseguinte, as relações (ou fatos relacionais) àquele acopladas. Enfrentando-os (os fatos relacionais de tom material), o processo pavimenta sua própria efetividade, à medida que se encaminha para o mundo real, para as coisas vivas, tal como se apresentam na experiência factual. (2016)”.

Dessa forma, é necessário ter em mente que, o presente trabalho cuidará de como esse instrumento genérico de efetivação do direito material, e de forma mais específica as tutelas provisórias trazidas pelo novo Código de Processo Civil, são utilizadas quando se tem como plano de fundo o direito tributário.

As tutelas provisórias elencadas na Lei nº 13.105/2015, novo Código de Processo Civil, estão previstas no Livro V, nos artigos 294 e seguintes.

Podemos vislumbrar que o legislador se prestou ao cuidado de demonstrar as características dessa medida judicial, principalmente, diferenciando-a da tutela jurisdicional definitiva. Nesse sentido, tutela provisória é uma medida judicial que deve ser requerida pela parte, possui caráter provisório, e por essa razão, não faz coisa julgada material, podendo ser revogada ou modificada a qualquer tempo, e ao final da demanda deve ser confirmada na tutela jurisdicional definitiva, conforme bem discorre Luís Claudio Ferreira Cantanhede:

“Entretanto é importante lembrar que análise do direito positivo impõe ao cientista dogmático o reconhecimento de que do processo emanam normas jurídicas, tutelas jurisdicionais, que não solucionam, definitivamente, o conflito, mesmo que

¹CESAR CONRADO, Paulo. *Perspectiva do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil*. São Paulo. <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>> acesso em 20 maio. 2018.

mantenham referibilidade direta ao direito material, bem como outras que, justamente por não manterem referibilidade direta ao direito material, não se habilitam a dar resposta definitiva à pretensão do autor. (2016, p. 214)”.²

No momento de examinar o pedido de tutela provisória, o magistrado realiza uma análise sumária do caso concreto e das provas trazidas pela parte, ou seja, não realiza um exame aprofundado do caso, mas sim, uma verificação das provas, das alegações, da probabilidade do direito, da urgência ou evidência alegadas, concluindo, é analisado se é ou não caso de concessão do pedido pleiteado pela parte.

A finalidade da tutela provisória é dar efetividade aos princípios da celeridade processual e economia dos atos processuais, por meio de decisões transitórias que atendam ao pedido do autor, seja ela, satisfativa ou assecuratória.³

A transitoriedade dessa decisão deve ser vista de forma prudente, no sentido em que, ela durará enquanto pender a demanda, isso se não for modificada ou revogada.

Cabe dizer que, o artigo 296⁴ do Código de Processo Civil delimita que, a tutela provisória surtirá seus efeitos “na pendência do processo”, analisando essa expressão, devemos tomar como ensinamento que, se concedida em primeira instância, seus efeitos serão conservados apenas até a prolação da sentença, posteriormente, havendo recursos, os efeitos da tutela provisória não serão estendidos até o processo que tramitará em segunda instância.

No entanto, se o processo for suspenso por algum motivo, e o Magistrado não determinar a suspensão da tutela provisória, essa continuará surtindo seus efeitos normalmente.

Dessa forma, veremos no decorrer do presente trabalho as demais características da tutela provisória, bem como seus tipos, momentos que pode ser requerida e a sua aplicação ao direito tributário.

²FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 214

³CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p.181

⁴Art. 296. A tutela provisória conserva sua eficácia na pendência do processo, mas pode, a qualquer tempo, ser revogada ou modificada.

1.2. Tipos de tutelas provisórias

Como já é sabido, a tutela provisória é uma medida judicial extraordinária que goza de transitoriedade quanto aos seus efeitos e é concedida mediante uma análise sumária do caso concreto.

Sendo assim, o novo Código de Processo Civil trouxe subespécies dessa tutela, sendo elas, tutela de urgência e tutela de evidência, que são diferenciadas em razão do fundamento que motiva a sua concessão, que pode ser em razão dos critérios classificatórios da urgência apresentada no caso concreto ou da demonstração da evidência do direito pleiteado pela parte.⁵

A tutela provisória possui como objetivos, resguardar o resultado útil do processo, evitar dano ao bem da vida em razão da demora na concessão, ou ainda, conceder o direito pleiteado pela parte havendo a comprovação da sua evidência, dando efetividade às medidas judiciais.

No entanto, as subespécies de tutela provisória da mesma forma que possuem semelhanças, também detêm diferenças, posto que, uma é concedida em razão do perigo e a outra independe do perigo, mas é imprescindível a evidência do direito alegado.

Sendo assim, são tipos de tutela provisória: a tutela de urgência e a tutela de evidência, que serão estudadas a fundo nos capítulos posteriores.

1.3. Da vedação da concessão da tutela provisória contra a Fazenda Pública

Veremos a seguir os tipos de tutelas provisórias, bem como sua aplicabilidade ao direito tributário. Por essa razão, nos cabe falar sobre as vedações de concessão de tutela provisória contra a Fazenda Pública.

A Lei n 8.437/92, em seu artigo 1º, determina que não é permitida a concessão de liminar contra atos do Poder Público, quando esses mesmos atos não puderem ser contestados em sede de mandado de segurança.⁶

Tal vedação é uma clara inconstitucionalidade, visto que, fere um direito fundamental de todos os cidadãos de acesso à justiça, conforme expressamente previsto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, vejamos:

⁵NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE DE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 16 ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016.p. 914

⁶MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 659.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Além disso, o Código Tributário Nacional, norma recepcionada pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, possibilita em seu artigo 151, V, a concessão de medida liminar ou tutela antecipada para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, para suspender um ato do Poder Público, qual seja, o lançamento tributário. Dessa forma, não pode a Lei nº 8.437/92 afastar aplicação de uma lei complementar, qual seja, o Código Tributário Nacional, motivo pelo qual, tal lei não deve ser aplicada principalmente nos processos cuja objeto seja uma relação jurídica tributária.

Seguindo o entendimento da referida lei, o Código de Processo Civil em seu artigo 1.059⁷ determina que os pedidos de tutela provisória contra a Fazenda Pública deverão respeitar as determinações das Leis nº 8.437/1992 e 12.016/2009, dessa forma, inegável que o mencionado artigo do novo código processual, também resulta igualmente ao artigo 1º da Lei 8.437/1992, em inconstitucionalidade, pelos mesmos motivos anteriormente já expostos.

Referente ao artigo 1º da supracitada lei, o Supremo Tribunal Federal julgou procedente a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 4, declarando constitucional o referido artigo, tendo como base da decisão o fundamento de que o Estado não pode ser surpreendido por decisões provisórias que determinem o não recolhimento de um tributo, podendo causar danos ao erário ou o cumprimento de uma obrigação que gere gastos não previstos no orçamento, sendo necessário que o Estado tenha estabilidade financeira para exercer suas funções públicas.

No entanto, não podemos afastar a necessidade de análise dos efeitos que os atos públicos causam aos direitos individuais do cidadão de não ser legalmente obrigado a cumprir obrigações que vão de encontro com as determinações constitucionais. Embora o Estado necessite de estabilidade financeira, o individuo também precisa ter seus direitos resguardados, sendo evidente que, nos casos de violação aos direitos individuais o Estado seja obrigado a se abster de determinadas práticas em benefício do individuo, isso porque, não

⁷Art. 1.059. À tutela provisória requerida contra a Fazenda Pública aplica-se o disposto nos arts. 1º a 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992, e no art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009.

pode o Estado em nome da supremacia do interesse público violar direitos de seus cidadãos e causar insegurança jurídica.

Cabe ressaltar que, o Ministro relator que julgou constitucional supramencionada lei, fez uma ressalva, no sentido de que a análise da constitucionalidade de tal dispositivo não esta afastada, devendo no caso concreto, o magistrado analisar se é ou não caso de concessão de tutela provisória, se entender por bem conceder a tutela pleiteada, assim deve proceder, afastando aplicação do referido artigo.

Além disso, cabe salientar o Código de Processo Civil de 2015, trouxe a possibilidade de tutela de evidência, não há motivo para o magistrado não conceder - lá, isso porque, nesse tipo de tutela se fala na evidência do direito, no momento que formula seu pedido a parte comprova e deixa claro seu direito e o dano que sofre em razão do ato do Poder Público, cabendo ao Poder Judiciário afastar tal violação que é cristalina e que não pode permanecer sob o fundamento de supremacia do interesse público.

2. CAPÍTULO 2 - TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. Disposições iniciais

Falaremos nesse capítulo das tutelas provisórias de urgência aplicadas ao direito tributário. Tal tipo de tutela provisória exige que a parte comprove a urgência por meio da probabilidade do direito e do risco de dano ou ao resultado útil do processo.

Trataremos neste capítulo dos requisitos necessário para concessão de tal medida, bem como, dos momentos em que pode ser requerida pela parte, e como se dará aplicação desse tipo de tutela ao direito tributário.

2.2. Requisitos para concessão

Segundo Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery (2016), os requisitos para concessão da tutela de urgência são distintos e não cumulativos entre si, dessa forma, a parte pode demonstrar a presença de apenas um ou de todos eles para que seja atendido seu pedido.

Na leitura do artigo 300⁸ do Código de Processo Civil, podemos identificar, os requisitos que o legislador determinou que sejam preenchidos pela parte para que seja concedida a tutela provisória de urgência, analisemos:

- Probabilidade do direito, aqui o legislador determinou como dever da parte comprovar que o direito por ela pleiteado é plausível, ou ainda, é provável, nesse caso não se possui a certeza de que a requerente possui o direito, mas, no entanto, diante das provas que esta traz à apreciação, é possível após uma análise sumária, afirmar que esse direito provavelmente lhe é devido;

- Perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, nesse requisito o legislador desejou que além da probabilidade do direito, a parte comprove que a demora na concessão da medida judicial final, proferida após o tramite do processo judicial, pode causar danos irreversíveis, fazendo com que, seja necessária a concessão de uma medida judicial mesmo que transitória para conceder o direito pleiteado, ou assegurar o bem e o resultado útil do processo. Isso, também tem relação com a o princípio da eficiência no serviço público, já que, a atividade jurisdicional é uma atividade estatal que esta submetida a tal princípio e deve atender aos anseios de seus administrados com qualidade e eficiência. Cabe salientar ainda que, há entendimentos no sentido de que o fundado receio de sofrer o dano já é o necessário para a concessão da medida, afastando a necessidade de haja que o efetivo perigo;

- Entre um dos requisitos trazidos pela lei esta a possibilidade do Magistrado determinar que a parte requerente da tutela provisória seja obrigada a oferecer caução real ou fidejussória idônea, para resguardar eventuais danos que a parte contrária possa sofrer em razão da concessão da medida, no entanto, tal requisito é dispensável se ficar constatada a hipossuficiência econômica da parte que resulte em impossibilidade de oferecimento de tal garantia.

Segundo Nelson Nery Júnior (2016, p.930), “Demonstrados o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, ao juiz não é dado optar pela concessão ou não da tutela de urgência, pois tem o dever de concedê-la”. Portanto, o juiz deve motivar sua decisão que concede ou não a

⁸Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficientes não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

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

tutela, visto que, se presentes os requisitos exigidos em lei, nasce para a parte o direito de ter seu pleito pela tutela provisória acolhido.

2.3. Tutela provisória de urgência antecipada

A tutela provisória de urgência antecipada é um dos tipos da tutela de urgência, e está prevista no artigo 303⁹ e seguintes do Código de Processo Civil, esse tipo de tutela possui caráter satisfativo, ou seja, ela concede à parte o pedido que essa teria apenas ao final do processo principal, nesse caso, há semelhança entre o pedido da tutela de urgência antecipada e àquele formulado pela parte na tutela final, que poderá ser reconhecido em sentença, conforme bem delimita Luís Claudio Ferreira Cantanhede:

“(…) no caso da antecipação de tutela, quando o juiz, com base em cognição sumária e em juízo de probabilidade, puser, no ordenamento jurídico, norma de direito material que se mostra capaz de proporcionar, ao seu beneficiário, a fruição imediata dos efeitos principais da tutela jurisdicional comum pretendida (2016, p. 217).”¹⁰

Dessa forma, quando a parte requer ao juiz esse tipo de tutela, sua finalidade é antecipar o que seria obtido apenas ao final em caso de procedência do pedido.

2.4. Tutela provisória de urgência cautelar

Em relação à tutela provisória de urgência cautelar, está prevista no parágrafo único do artigo 294¹¹ e é a modalidade de tutela de urgência que como seu próprio nome induz, tem

⁹Art. 303. Nos casos em que a urgência for contemporânea à propositura da ação, a petição inicial pode limitar-se ao requerimento da tutela antecipada e à indicação do pedido de tutela final, com a exposição da lide, do direito que se busca realizar e do perigo de dano ou do risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Concedida a tutela antecipada a que se refere o caput deste artigo:

I - o autor deverá aditar a petição inicial, com a complementação de sua argumentação, a juntada de novos documentos e a confirmação do pedido de tutela final, em 15 (quinze) dias ou em outro prazo maior que o juiz fixar;

II - o réu será citado e intimado para a audiência de conciliação ou de mediação na forma do art. 334;

III - não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do art. 335.

§ 2º Não realizado o aditamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo, o processo será extinto sem resolução do mérito.

§ 3º O aditamento a que se refere o inciso I do § 1º deste artigo dar-se-á nos mesmos autos, sem incidência de novas custas processuais.

§ 4º Na petição inicial a que se refere o caput deste artigo, o autor terá de indicar o valor da causa, que deve levar em consideração o pedido de tutela final.

§ 5º O autor indicará na petição inicial, ainda, que pretende valer-se do benefício previsto no caput deste artigo.

§ 6º Caso entenda que não há elementos para a concessão de tutela antecipada, o órgão jurisdicional determinará a emenda da petição inicial em até 5 (cinco) dias, sob pena de ser indeferida e de o processo ser extinto sem resolução de mérito.

¹⁰FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 217

¹¹Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

a finalidade de acautelar, ou seja, assegurar o direito pleiteado pela parte, e não satisfazê-lo, como é no caso da tutela antecipada, conforme delimita o doutrinador supramencionado:

“(...) no caso da cautelar, quando a norma posta pelo juiz, embora influencie o direito material não proverá tais efeitos, mesmo que fosse proferida com base em juízo de certeza, servindo apenas para garantir que a pretendida tutela jurisdicional comum mantenha plenas condições de eficácia. (FERREIRA CANTANHEDE, 2016, p. 217)”¹²

De acordo com Nelson Nery Júnior (2016, p. 914), nessa subespécie, não há semelhança entre o pedido realizado na tutela provisória e na tutela final, são pedidos distintos, visto que, o primeiro tem o objetivo de conservar o objeto do litígio, ou, o processo para que alcance seu resultado, servindo para conservar aquilo que se tutela enquanto a decisão definitiva não é proferida, já a decisão final visa entregar à parte o bem jurídico objeto da relação processual.

O que o novo código trouxe de modificação no caso da cautelar foi o sincretismo processual, já que, não há a obrigatoriedade que parte proponha ação principal, mas sim, que de continuidade ao procedimento nos mesmos autos em que foi concedida a tutela de urgência cautelar, visando à celeridade e economia dos atos processuais.

2.5. Fungibilidade dos institutos

Há discussão em relação à aplicação prática da distinção entre pedido de tutela antecipada ou tutela cautelar, mesmo sabendo a distinção entre os dois institutos no caso concreto ambos se confundem e no lugar de um a parte corre o risco de requerer o outro.

Diante desse impasse, nos casos em que a parte confunde os institutos, para evitar indeferimentos, e para prestigiar os princípios da celeridade e economia dos atos processuais, o legislador do novo Código determinou no parágrafo único do artigo 305¹³ que, caso a parte

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

¹²FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 217

¹³ Art. 305. A petição inicial da ação que visa à prestação de tutela cautelar em caráter antecedente indicará a lide e seu fundamento, a exposição sumária do direito que se objetiva assegurar e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

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

faça o pedido de tutela cautelar e o magistrado entenda que ao caso concreto se aplica o pedido de tutela antecipada, e verificar os requisitos para sua concessão, pode conceder a tutela antecipada no lugar da tutela cautelar, e o contrário também é aceitável, prestigiando assim a efetividade das decisões judiciais, como bem destaca Rita de Cássia Corrêa de Vasconcelos:

“Essa situação reclamaria a incidência do princípio da fungibilidade, ainda que, tal incidência não estivesse expressamente prevista. Afinal, se o fundamento da tutela de urgência é a garantia constitucional da efetividade da tutela jurisdicional, admitir a fungibilidade entre as medidas que têm como pressuposto a urgência, traduz a preocupação com a correta administração da justiça. (2016, p. 447)”¹⁴

Dessa forma, pode-se concluir que, o novo código procura dar efetividade às decisões judiciais, e busca de forma célere e com segurança jurídica conceder à parte, quando preenchidos os requisitos necessário, o direito pleiteado, afinal, o processo não é um fim em si mesmo, mas sim, um instrumento para dar efetividade ao direito material objeto da relação processual litigiosa.

2.6. Momentos para o requerimento da tutela provisória de urgência antecipada ou cautelar

2.6.1 Tutela provisória de urgência antecipada antecedente

Nessa modalidade, a parte deve comprovar de plano seu direito e o perigo de dano, ou seja, antes da propositura da ação principal a parte pode requerer ao Magistrado que conceda a tutela provisória, desde que, em sua petição inicial faça o pedido de tutela provisória em caráter antecedente, indique a tutela jurisdicional definitiva que almeja, exponha o caso concreto, informe o direito que busca satisfazer e comprove o perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo ou ao bem da vida.

Verifica-se que, tal tutela leva esse nome, porque é solicitada no momento anterior a propositura da demanda, justamente em caráter antecedente, em virtude de a probabilidade do direito e do perigo de dano já existirem antes da propositura da demanda principal.

¹⁴SCARPINELLA BUENO, Cassio; MARQUES DE MEDEIROS NETO, Elias; DE OLIVEIRA NETO, Olavo; ELIAS COZZOLINO DE OLIVEIRA, Patrícia(Org). A fungibilidade entre as tutelas antecipada e cautelar na perspectiva do – adequado – tratamento do tema no CPC de 2015. *Tutela Provisória no Novo CPC*. São Paulo. Editora Saraiva. 2016, p.447.

Havendo a concessão da medida transitória requerida, de acordo com o artigo 303¹⁵, o autor deve aditar a peça exordial com a complementação das suas alegações e pode juntar novos documentos, se houver, no prazo mínimo de 15 (quinze) dias. Cabe ressaltar, que nesse caso, a lei concede ao julgador a prerrogativa de conceder um prazo maior, de acordo com a necessidade da lide.

Se o entendimento do magistrado for no sentido de não concessão da tutela provisória no caso concreto, indeferirá o pedido e intimará o autor para aditar a inicial no prazo máximo de 5 (cinco) dias, o que parece ser um prazo desproporcional, visto que, no caso de deferimento, no momento em que a parte já comprovou a urgência, e também provavelmente já juntou todos os documentos necessários ao prosseguimento da ação principal, o prazo concedido pelo código é três vezes maior que o prazo concedido no caso de indeferimento, sendo este um momento em que presume-se necessário mais provas para comprovar as alegações da parte e dar andamento ao processo principal, seria mais proporcional e favorável à parte que lhe fosse concedido um prazo igual ou superior ao previsto no inciso I do artigo 303, ou seja, 15 (quinze) dias, para prestigiar a celeridade processual, no entanto, não foi esse entendimento do legislador.

Cabe ressaltar que, no aditamento não incidem custas processuais e esse ocorrerá nos mesmos autos processuais em que foi realizado o pedido de tutela provisória antecipada antecedente.

Após o aditamento, o réu deverá ser citado para comparecer à audiência de conciliação ou mediação nos termos do Código de Processo Civil, ocorrendo à audiência e não havendo acordo entre as partes, inicia-se o prazo para que o réu apresente contestação.

Sendo o autor intimado a realizar o aditamento, e não fizer, o Julgador extinguirá o processo sem julgamento do mérito.

¹⁵ Art. 303. Nos casos em que a urgência for contemporânea à propositura da ação, a petição inicial pode limitar-se ao requerimento da tutela antecipada e à indicação do pedido de tutela final, com a exposição da lide, do direito que se busca realizar e do perigo de dano ou do risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Concedida a tutela antecipada a que se refere o caput deste artigo:

I - o autor deverá aditar a petição inicial, com a complementação de sua argumentação, a juntada de novos documentos e a confirmação do pedido de tutela final, em 15 (quinze) dias ou em outro prazo maior que o juiz fixar;

II - o réu será citado e intimado para a audiência de conciliação ou de mediação na forma do art. 334;

III - não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do art. 335.

Do mesmo modo, a tutela de urgência cautelar antecedente tem o mesmo sentido da tutela de urgência antecipada antecedente, ou seja, ela pode ser requerida antes da propositura da ação principal, conforme delimita o artigo 305¹⁶ do Código de Processo Civil.

No momento do pleito da tutela de urgência cautelar antecedente, cabe à parte trazer em sua petição a descrição do conflito, o fundamento que baseia o pedido da tutela provisória, a exposição de forma sumária do direito que deseja assegurar, bem como a comprovação do perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo.

Depois de recebido o pedido de tutela provisória, o Magistrado determinará a citação do réu para que esse apresente sua contestação em 5 (cinco) dias, bem como, apresente as provas que pretende produzir.

Cabe salientar que, caso o réu não conteste dentro do prazo legal, a ele serão aplicados os efeitos da revelia, e nesse sentido, o magistrado terá o prazo apenas de 5 (cinco) dias para proferir sua decisão.

Como já mencionado, no caso da tutela de urgência cautelar, o novo código prestigiou os princípios trazidos pelo seu antecessor, quais sejam, celeridade processual, duração razoável do processo e sincretismo processual, uma vez que, conforme delimitação do artigo 308¹⁷ do Código de Processo Civil, após a concessão da tutela provisória, deve a parte requerente apresentar o pedido principal no prazo de 30 (trinta) dias, nos mesmos autos em que foi apresentado o pedido de tutela provisória, podendo ainda, se entender necessário, aditar a causa de pedir, no mesmo momento que formular o pedido principal.

Nessa toada, são causas que cessarão a eficácia da tutela provisória de urgência cautelar trazidas pelo artigo 309¹⁸ do Código de Processo Civil, as seguintes: caso o autor não

¹⁶Art. 305. A petição inicial da ação que visa à prestação de tutela cautelar em caráter antecedente indicará a lide e seu fundamento, a exposição sumária do direito que se objetiva assegurar e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

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

¹⁷ Art. 308. Efetivada a tutela cautelar, o pedido principal terá de ser formulado pelo autor no prazo de 30 (trinta) dias, caso em que será apresentado nos mesmos autos em que deduzido o pedido de tutela cautelar, não dependendo do adiantamento de novas custas processuais

¹⁸Art. 309. Cessa a eficácia da tutela concedida em caráter antecedente, se:

I - o autor não deduzir o pedido principal no prazo legal;

II - não for efetivada dentro de 30 (trinta) dias;

III - o juiz julgar improcedente o pedido principal formulado pelo autor ou extinguir o processo sem resolução de mérito.

Parágrafo único. Se por qualquer motivo cessar a eficácia da tutela cautelar, é vedado à parte renovar o pedido, salvo sob novo fundamento.

realize o pleito do pedido principal dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias, e caso haja a improcedência do pedido principal formulado pela parte, ou ainda, a extinção do processo sem julgamento do mérito.

O novo código trouxe no artigo 309 parágrafo único, a proibição de a parte formular novo pedido de tutela provisória caso a eficácia da tutela tenha cessado por algumas das causas trazidas em seus incisos.

No entanto, no caso dos incisos I, II e III segunda parte, embora não estejam previstas no artigo 485, dispositivo que cuida das causas de extinção do processo sem resolução do mérito, são por determinação do parágrafo único do artigo 309 causas de extinção do processo sem resolução do mérito, dessa forma, o legislador no momento de formular o mencionado parágrafo único desejou estabelecer regra diferente do que mencionou o artigo 486, que estipula que a decisão que não resolve o mérito não impede a parte de repropor ação, e também de certa forma, desprestigiou o princípio da celeridade processual, visto que, se por algum motivo plausível a parte não conseguiu seguir as determinações da lei, não lhe permitir o direito de pleitear essa medida novamente ante ao judiciário - o que se fosse um caso de pedido realizado sem o requerimento de tutela provisória poderia ser pleiteado novamente - diminuindo também, a aplicação do princípio da inafastabilidade da jurisdição, visto que, não poderá a parte se socorrer da tutela provisória novamente. Caso seu fundamento seja o mesmo, deverá utilizar-se de uma ação judicial sem a realização do pedido de tutela de urgência, sendo necessário que se espere o trâmite de um processo judicial, que pode demorar anos, não dando a efetividade aos princípios processuais.

2.6.1.1 Possibilidade de estabilização da decisão que concede a tutela provisória de urgência antecedente

O legislador ao prever a tutela antecipada em caráter antecedente, ele cuidou em determinar que, caso a parte contrária não interponha recurso, tal decisão se tornará estável, conforme se verifica na determinação do artigo 304¹⁹ do Código de Processo Civil.

Podemos ainda, mencionar que, a decisão após o transcurso do prazo recursal e sua estabilização, pode ser revisitada pela parte que tiver interesse de fazê-lo, dentro do prazo de 2 (dois) anos contados da ciência da decisão que extinguiu o processo. E ainda, o legislador determinou por previsão expressa que essa decisão estável não faz coisa julgada, no entanto,

¹⁹ Art. 304. A tutela antecipada, concedida nos termos do art. 303, torna-se estável se da decisão que a conceder não for interposto o respectivo recurso.

também não mencionou se depois de decorrido o prazo de dois, a decisão sofreria os efeitos da coisa julgada material, visto que, não poderia mais ser revista ou modificada por provocação da parte.²⁰

À vista disso, não se pode falar em ação rescisória após o transcurso de tal prazo, uma vez que, não temos coisa julgada material, o que nos faz pensar se haveria algum procedimento específico para revê-la, o que não há no novo código, o que gera dúvida ao aplicador, como bem expôs Carlos Augusto de Assis:

“Intrinsecamente ligada à questão da estabilização não gerar coisa julgada, observamos que a versão final que resultou no novo CPC mantém a regra de que a propositura da ação para discutir a medida de urgência estabilizada estaria sujeita a um prazo de 2 anos (art. 304, § 5º). A partir do momento em que se definiu claramente que não faz coisa julgada, o prazo para a discussão em juízo da decisão estabilizada deveria ser o mesmo da prescrição do direito envolvido. O prazo de 2 anos (o mesmo de uma ação rescisória), ao nosso ver, carece de justificativa. (2016, p. 38)”²¹

Vale ressaltar que, como a intenção da parte é de obter de antemão a tutela final, não caberia a estabilização da decisão em tutela cautelar, isso porque, tal medida visa assegurar um bem jurídico que será tutelado no curso do processo iniciado pelo pedido de tutela de urgência cautelar, dessa forma, é necessário que se dê continuidade, não fazendo sentido a estabilização da decisão, porque essa não entregaria à parte o bem jurídico tutelado pela ação cautelar, sendo necessária a continuação do andamento do feito, conforme bem aponta Luís Claudio Ferreira Cantanhede:

“Dentre as tutelas provisórias de urgência, que podem ser concedidas em caráter antecedente, cabe asseverar que não há previsão legal de estabilização da tutela cautelar, que se requerida de modo antecedente, perderá sua eficácia caso o pedido principal não seja formulado dentro do trintídio contado a partir de sua efetivação. (2016, p. 218)”²²

Nessa toada, é importante ressaltar que, no momento da elaboração do pedido de tutela provisória é relevante que a parte esteja atenta ao tipo de tutela que irá requerer, e no caso de

²⁰MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p.684

²¹SCARPINELLA BUENO, Cassio; MARQUES DE MEDEIROS NETO, Elias; DE OLIVEIRA NETO, Olavo; ELIAS COZZOLINO DE OLIVEIRA, Patrícia(Org). A antecipação de tutela e sua estabilização. Novas perspectivas. *Tutela Provisória no Novo CPC*. São Paulo. Editora Saraiva. 2016.

²²FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 218

fungibilidade, que o juiz se atente a qual modalidade irá conceder, visto que, o tipo de tutela e o momento de seu requerimento irão determinar se essa decisão será passível ou não de estabilização, como bem aponta Luís Claudio Ferreira Cantanhede: “(...) tornando extremamente importante definir-se a natureza da tutela diferenciada pretendida e proferida, pois dessa conclusão (se cautelar ou antecipada) dependerá sua possibilidade de estabilização (2016, p. 221).”²³

2.6.2 Tutela provisória de urgência contemporânea

A tutela provisória de urgência antecipada contemporânea é como o próprio nome descreve, àquela solicitada no momento da propositura da ação, na distribuição da petição inicial completa com todos os seus requisitos sem que seja necessário emendá-la posteriormente.

Dessa forma, no momento da distribuição da ação a petição a parte junta todos os documentos pertinentes para embasar o pedido de tutela provisória, bem como, o pedido principal, sendo deferida a tutela, o processo principal tem seu convencional andamento sem que seja necessária a emenda da inicial e a juntada de novos documentos.

2.6.3 Tutela provisória de urgência incidental

Quanto à tutela antecipada incidental, é o tipo de tutela que é requerida no decurso do processo, ou seja, o processo já está em andamento e a parte verifica uma ocasião em que seja possível comprovar a probabilidade do seu direito ou tenha fundo receio de perigo de dano ao resultado útil do processo ou ao bem jurídico tutelado que no momento da propositura da ação não possuía, sendo assim, pode a parte requerer ao magistrado ou ao Órgão Recursal que conceda a tutela antecipada em caráter incidental, ela possui essa nomenclatura porque diferente da anterior pode ser requerida após a propositura da demanda, desde que, presente os requisitos para concessão, cabe lembrar que o procedimento a ser adotado é o mesmo disciplinado para a tutela antecipada antecedente.

2.7. Tutela provisória de urgência aplicadas ao direito tributário

Para a doutrina moderna e para o Novo Código de Processo Civil, o processo é um instrumento que deve ser utilizado para resolver um litígio originado na relação de direito

²³FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 221

material, visto que, de acordo com as disposições do mencionado Código deve-se visar sempre uma decisão de mérito que resolva o litígio instaurado e entregue à parte o bem jurídico almejado, conforme afirma Camila Campos Vergueiro no livro *Processo Analítico Volume III*, coordenado por Paulo Cesar Conrado:

“A concepção processual mais moderna reconhece o processo como instrumento da relação jurídica de direito material conflituosa, percepção esta na qual está (e deve ser) inserido o CPC/2015 por força de muitas de suas disposições que prescrevem a necessidade de se alcançar uma decisão de mérito, superando-se as questões formais (2016, p.197).”²⁴

Tendo em vista que, o processo é um instrumento utilizado para reclamar uma violação a um direito material, e o presente trabalho analisa a sua aplicação ao direito tributário, este é o direito material que perfaz o plano de fundo da relação processual, conforme estabelecido por Camila Campos Vergueiro ao tecer a aplicação das tutelas provisórias ao direito tributário:

“Há que se ter em mente que é premissa, na análise promovida nesse artigo, que o processo é instrumento do direito material, de maneira que não de ser sopesadas as regras de direito material tributário para identificar o possível efeito da tutela provisória no processo de aplicação das regras tributárias e, daí, e identificar a espécie de tutela provisória do processo tributário de discussão da obrigação tributária. (2016, p. 201)”²⁵

Nesse sentido, todas as normas das tutelas provisórias trazidas pelo CPC quando verificadas no âmbito do direito tributário devem respeitar o limites trazidos pela legislação específica que cuida do tema, qual seja, o Código Tributário Nacional, e partir dessa premissa verificar quais seriam as medidas provisórias aplicáveis a esse ramo.

Dessa forma, o processo tributário é um instrumento para solucionar litígios instaurados na relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o Contribuinte.

²⁴ CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016, p.197.

²⁵CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016, p. 201.

Passaremos a seguir, ao estudo da aplicação das tutelas provisórias nos casos das ações exacionais e antiexacionais, para que possamos chegar uma conclusão dos efeitos práticos que essas podem trazer ao direito material tributário.²⁶

Partindo dessa proposição inicial, analisaremos a aplicação das tutelas provisórias ao direito tributário tomando como base o que determinam os artigos 151²⁷ e 156²⁸ do CTN quando cuidam da suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário respectivamente.

Nesse sentido, desponta que, o legislador tributário no momento de estabelecer os textos dos artigos supracitados não foi minucioso ao ponto de mencionar qual o tipo de tutela provisória teria o condão de suspender a exigibilidade, tão somente, mencionou que uma decisão proferida em sede de tutela antecipada teria esse condão, o que evidencia que sua preocupação era a efetiva suspensão da exigibilidade do crédito, independente da natureza da tutela provisória concedida, conforme afirma Luís Claudio Ferreira Cantanhede:

²⁶CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 198

²⁷ 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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
 - VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
- Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

²⁸ 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;
 - 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)
- Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149

“Desse contexto, exsurge que a legislação complementar tributária preconiza que o único conteúdo possível de uma tutela provisória no contexto de um processo de natureza tributária é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, com base em tal previsão, deu, a todas, as tutelas desta natureza similar eficácia, não importando a sua classificação como antecipada ou cautelar, nos moldes da processualística tradicional (2016, p.220).”²⁹

Dessa forma, podemos constatar que a preocupação do legislador era suspender a exigibilidade de um crédito tributário que tivesse potencial de causar dano ao contribuinte, independente da medida pleiteada.

2.7.1 Tutela provisória na ação exacional: execução fiscal

Como anteriormente mencionado, ação exacional é àquela proposta pelo Fisco, que tem como objetivo satisfazer um crédito tributário devidamente constituído.

Outrora, a execução fiscal era prevista juntamente com as demais execuções do antigo Código de Processo Civil, e de forma específica no decreto nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Com o passar do tempo, verificando-se sua importância para a Administração Pública, foi criada a Lei nº 6.830/80, que cuida até hoje de forma específica dessa ação de cobrança de créditos tributários.³⁰

Dessa forma, por ser a Lei de Execução Fiscal específica em relação ao tema de cobrança judicial de débitos fiscais, essa deve ser sempre aplicada, no entanto, em caso haja omissões o aplicador da lei deve prestigiar a aplicação do CPC/2015, sendo assim, possuindo o Código de Processo Civil aplicação subsidiária.

Nesse sentido, conforme preceitua o artigo 301³¹ do CPC/2015, podemos verificar que, no caso da execução fiscal, poderia o fisco se valer da tutela provisória de urgência cautelar, para assegurar a efetividade da ação proposta, visto que, pode o Fisco mediante a devida comprovação requerer ao Magistrado que seja decretado o arresto, o sequestro ou o arrolamento dos bens do devedor, para que possa garantir a execução fiscal.

²⁹FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 220

³⁰MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p.790

³¹Art. 301. A tutela de urgência de natureza cautelar pode ser efetivada mediante arresto, sequestro, arrolamento de bens, registro de protesto contra alienação de bem e qualquer outra medida idônea para asseguarção do direito.

2.7.2 Tutela provisória nas ações antiexacionais

Nos casos de ações propostas pelo contribuinte, essas são chamadas de ações antiexacionais, esses tipos de demandas possuem diversas finalidades de acordo com o pedido do contribuinte, conforme colaciona James Marins:

- “i) Proteger o contribuinte da possibilidade de dano iminente decorrente da atividade tributária do Fisco, como nas hipóteses de: (a) mandado de segurança e (b) ação cautelar;
- ii) Obstar a execução forçada dos bens do contribuinte, desconstituir ou impedir a formalização de relação jurídica tributária, como: (a) embargos à execução, (b) ação anulatória de débito fiscal e (c) ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária;
- iii) Obter do Fisco a devolução de tributo indevidamente recolhido aos cofres públicos, como no caso da ação de repetição de indébito;
- iv) Dirimir definitivamente e coletivamente, buscando pronunciamento judicial com eficácia *erga omnes*, as controvérsias sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma tributária, com a finalidade de retirar a eficácia da norma que veicula exação inconstitucional ou garantir eficácia de norma veiculadora de benefício fiscal, nas hipóteses de: (a) ação direta de inconstitucionalidade, (b) ação declaratória de constitucionalidade e (c) ação direta de inconstitucionalidade por omissão;
- v) Solicitar ao Poder Judiciário a emissão de norma individual que: suprimindo omissão legislativa, possibilite ao cidadão o exercício de direitos, liberdades ou prerrogativas constitucionais de ordem tributária, através do: (a) mandado de injunção (2015, p.487).”³²

A Constituição Federal concedeu aos contribuintes a possibilidade de propor dois tipos de ações antiexacionais, quais sejam, às ações que possuem caráter preventivo e as que possuem caráter repressivo tomando como base a violação ao seu direito, ou seja, o contribuinte tem a prerrogativa de propor uma ação para prevenir uma lesão ao seu direito ou que a lesão esteja na iminência de acontecer, ou para repreender um ato do Fisco que seja lesivo ao seu direito.³³

Além das medidas judiciais em favor do contribuinte supramencionadas, ainda há outros tipos de lesão que permitem que o contribuinte promova uma ação judicial, são nos

³²MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 487.

³³CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 199

casos em que o Fisco lesa o direito do contribuinte o impedindo de quitar o crédito tributário ou ainda, quando o contribuinte quita indevidamente um tributo, seja pagando um valor maior do que realmente é devido ou, quando o contribuinte não é sujeito passivo daquela obrigação e mesmo assim é compelido a pagar.

Sendo assim, verificaremos a seguir os tipos de ações antiexacionais, bem como, a aplicação das tutelas provisórias a essas demandas.

2.7.2.1 Tutela provisória de urgência nas ações antiexacionais preventivas

Passemos a análise das ações antiexacionais preventivas, àquelas que podem ser utilizadas pelo contribuinte antes da constituição definitiva do crédito tributário, conforme define Paulo Cesar Conrado:

“A preventiva, na qual a exigibilidade debatida é potencial (há regra-matriz, mas ainda não se constituiu a obrigação; a exigibilidade é, assim, uma contingência que ameaça o contribuinte e é isso que o processo instrumentaliza) (2016)³⁴”.

Como anteriormente mencionado, essa modalidade de ação antiexacional é cabível ao contribuinte quando este tem a intenção de impedir que o Fisco aplique a regra matriz de incidência tributária a determinado fato, poderá impedir por meio de ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, ou ainda, por intermédio de um mandado de segurança em caráter preventivo.³⁵

Nesses tipos de ações antiexacionais, a tutela jurisdicional final almejado pelo o Contribuinte é uma sentença que declare a inexistência de uma relação jurídica tributária entre ele e o Fisco. Cabe ressaltar que no caso do mandado de segurança, há uma lei específica que disciplina seu processamento, sendo assim, essa ação não será objeto de estudo do presente trabalho, quanto à aplicação do CPC, porque este tem aplicação subsidiária àquela.

³⁴CESAR CONRADO, Paulo. *Perspectiva do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil*. São Paulo. <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>> acesso em 20 maio. 2018

³⁵ CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 200

2.7.2.1.1 Tutela provisória de urgência aplicada à ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária

A ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária pode ser definida segundo as palavras de James Marins:

“Pode-se definir *ação declaratória em matéria tributária* como a ação antiexacional imprópria, de rito ordinário, aforada pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de ente que exerça funções parafiscais, com a finalidade de ver reconhecida judicialmente (declarada) a *existência*, a *forma* (declaração positiva) ou a *inexistência* (declaração negativa) de determinado vínculo jurídico obrigacional de caráter tributário com o escopo de promover o acertamento da relação fiscal machada pela incerteza (2015, p.496)”.³⁶

Nesse contexto, precisamos verificar se seria cabível o pedido de tutela provisória nesse tipo de demanda, sempre lembrando que o direito processual deve respeitar o direito material plano de fundo da relação jurídica, qual seja o direito tributário, isso porque, se assim não for aplicado, o direito se perde em sua abstração, conforme bem explica Paulo Cesar Conrado:

“Quando se distancia do real, o Direito como que se perde em suas abstrações, deixa de ser compreendido por aqueles que seriam seus usuários. E assim também ocorre com o processo: quando se distancia do direito de fundo, ele se perde em suas abstrações; descredencia-se, por conseguinte, a mensagem dele emanada, o que debilita as instituições, fazendo fracassar o Direito e o próprio Estado, base sobre a qual o primeiro (o Direito) se assenta. Um círculo vicioso (2016).”³⁷

Nessa toada, essa modalidade de ação antiexacional preventiva, como o próprio nome já induz é uma ação que tem como objetivo uma declaração judicial afirmando que não existe uma relação jurídica entre as partes, no caso, entre o contribuinte e o Fisco, o que nos leva a crer que não seria possível que fosse constituído um crédito tributário, visto que, a relação nunca existiu como bem explica Luís Claudio Ferreira Cantanhede:

“(…) deve-se tomar a noção de ciclo de positivação da obrigação tributária, afim de verificar o nascimento da relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, do crédito tributário, bem como, a partir desta constatação, definir a natureza preventiva ou repressiva da intervenção processual adequada, pois a noção de suspensão da

³⁶MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015.

³⁷CESAR CONRADO, Paulo. *Perspectiva do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil*. São Paulo. <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>> acesso em 20 maio. 2018.

exigibilidade do crédito tributário pressupõe a existência, no plano jurídico, de obrigação devidamente constituída, haja vista que somente se suspende a exigibilidade de crédito (elemento da obrigação tributária) já constituído.(2016, p.221) ”³⁸

Nesse sentido, o motivo do Contribuinte para requerer a tutela jurisdicional preventiva deve se basear no receio do Fisco aplicar a regra-matriz de incidência tributária ao fato praticado por ele, ou, nos casos em que cabe a ele aplicar a regra-matriz de incidência tributária por imposição legal, sendo preventiva por ser anterior à aplicação da regra-matriz de incidência tributária, cabendo à tutela jurisdicional impedir que ocorra a instauração da relação jurídica tributária, ou que, o contribuinte possa abster-se de realizar tal ato, mesmo que esse seja obrigado por imposição legal.

Nesse cenário, por ainda não haver crédito tributário devidamente constituído, não podemos falar em suspensão da exigibilidade do crédito, visto que, não há o que suspender, sendo assim, pode o magistrado conceder nesse tipo de ação uma tutela antecipada, isso porque, na ação declaratória não se fala em extinguir o crédito, mas sim, evitar sua constituição, dessa forma, a decisão jurisdicional não esta limitada à disposição do artigo 151, V do CTN, dado que essa é voltada à suspensão da exigibilidade e não da constituição definitiva do crédito, como bem elucida Luis Claudio Ferreira Cantanhede:

“Assim cabe concluir que, nas demandas preventivas (ação declaratória e mandado de segurança preventivo), o juiz está apto a conceder tutelas com conteúdo diverso da simples suspensão da exigibilidade do crédito. Por não haver obrigação constituída e, conseqüentemente, crédito tributário existente, a atuação jurisdicional não se enquadra jungida, no plano das decisões interlocutórias veiculadoras de tutela provisória, ao preconizado no art. 151 do CTN, que se limita a falar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encontrando liberdade muito maior quanto ao conteúdo dessas tutelas (2016, p.222) ”.³⁹

Nesse sentido, analisando o CTN podemos verificar o artigo 151, que preleciona as possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos sendo relevante na presente análise o que determinam os incisos IV e V do mencionado artigo, vejamos:

³⁸FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 221.

³⁹FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 222.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

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 2001)

Esses incisos trazem a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por meio de decisão provisória, essas duas possibilidades visam única e exclusivamente suspender a exigibilidade do crédito tributário, e não, desde logo, determinar o fim do vínculo obrigacional existente entre as partes.

Cabe relembrar que, o Código Tributário Nacional, expressamente prevê em seu artigo 156, X que a decisão judicial só extinguirá o crédito tributário se tiver ocorrido o trânsito em julgado, conforme podemos verificar:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

X - a decisão judicial passada em julgado”

Dessa forma, podemos afirmar que nesses casos, é possível tanto a concessão de tutela provisória antecipada, quanto a cautelar, para que o contribuinte possa resguardar seu patrimônio de eventuais danos e evitar que a tutela jurisdicional pleiteada perca utilidade, visto que, se não obstados os atos do Fisco, o contribuinte pode ser compelido a pagar um débito que não era devido e a tutela jurisdicional pleiteada já não terá mais valia.⁴⁰

Dessa circunstância, Camila Campos Vergueiro, relaciona qual seriam os objetivos da medida cautelar na ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária:

“Tal medida objetiva preservar: (i) relação jurídica material, uma vez que estagna o processo de aplicação das normas tributárias no sentido do pagamento, bem como, (ii) evitar que a apreciação da tutela final pretendida seja prejudicada, pois, sem obstrução temporária do processo de aplicação (sem a suspensão do processo de positivação da obrigação tributária), mantendo o contribuinte a sua condição de

⁴⁰CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 205

inadimplente; por dever de ofício, o Fisco promoverá os atos necessários à satisfação do crédito (2016, p. 204).”⁴¹

Por fim, de qualquer forma, a concessão da tutela provisória, seja ela cautelar ou antecipada, será uma determinação judicial ao Fisco para que não pratique atos que levem a constituição definitiva do crédito tributário, enquanto a ação declaratória não for julgada, o que causa mais segurança ao Contribuinte, que enquanto a decisão que concedeu a tutela estiver vigente, não precisará se preocupar com eventuais atos do Fisco que visem o pagamento de um débito que o contribuinte alega não existir.

2.7.2.2 Tutela provisória de urgência nas ações antiexacionais repressivas

Conforme mencionamos, as ações antiexacionais repressivas são propostas quando o contribuinte deseja repreender uma lesão ao seu direito, sendo essa verificada após o processo de positivação da norma jurídica tributária, no momento posterior à constituição do crédito tributário, segundo descreve Paulo Cesar Conrado:

“A repressiva, em que a exigibilidade já está efetiva (para além da regra matriz, a obrigação já se constituiu, por lançamento ou por declaração do contribuinte; o processo instrumentaliza essa posição material e serve para convocar o Estado-juiz a falar se a exigibilidade posta deve ou não seguir operando) (2016)”⁴²

Sendo possível ainda, falar-se em ações repressivas em relação àquelas ações em que o Fisco impede que o contribuinte quite a dívida, e nos casos em que há o pagamento indevido realizado pelo Contribuinte, e esse almeja a devolução do valor pago incorretamente.

Por se tratar de ações antiexacionais, o presente trabalho irá se ater as ações típicas dessa modalidade, quais sejam, ação anulatória, consignação em pagamento, repetição de indébito e embargos à execução fiscal, embora nessa mesma modalidade possamos mencionar também o mandado de segurança repressivo, tal instrumento é tratado em lei própria havendo apenas aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

⁴¹CAMPOS VERGUEIRO, Camila. Código de Processo Civil de 2015, as ações antiexacionais do contribuinte, a tutela provisória cautelar e de evidência. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 204.

⁴²CESAR CONRADO, Paulo. *Perspectiva do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil*. São Paulo. <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>> acesso em 20 maio. 2018

2.7.2.2.1 Tutela provisória de urgência na ação anulatória de débito fiscal

Como mencionado, a intenção do contribuinte é insurgir-se contra a constituição definitiva do crédito tributário, sendo cabível a ação anulatória, a qual há aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

Neste contexto, podemos conceituar essa modalidade de ação repressiva de conforme delimita James Marins:

“Ação anulatória em matéria tributária ou ação anulatória fiscal afigura-se como ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza constitutiva-negativa, que pode ser proposta pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de quem exerça a atividade parafiscal, colimando a obtenção de sentença de conteúdo anulatório (modificativo ou extintivo) que anule total ou parcialmente ato administrativo de imposição tributária (lançamento tributário propriamente dito), ato administrativo de aplicação de penalidades (auto de infração) (2015, p.511).”⁴³

A ação anulatória se encaixa na modalidade de ações antiexacionais repressivas, isso porque, é cabível após a constituição definitiva do crédito tributário, sendo certo que, é esse que a parte pretende anular propondo a demanda.

No caso da tutela de urgência na modalidade antecipada, ou seja, àquela em que o contribuinte deseja antecipar os efeitos da decisão final, não nos parece o melhor caminho a ser seguido, isso porque, para que o magistrado antecipe os efeitos em uma ação anulatória é preciso uma análise aprofundada das provas, é necessária dilação probatória para que após análise o julgador possa se convencer de que o Contribuinte não deveria ter quitado o tributo perante o Fisco, nesse sentido, por ser característica das tutelas antecipadas a cognição sumária, essa não seria cabível no caso de pedido de anulação de crédito tributário.

No entanto, no caso de tutela cautelar, àquela que tem como finalidade assegurar o bem da vida ou o resultado útil do processo é uma modalidade que pode ser utilizada pelo contribuinte, dado que, visa assegurar que o Fisco não pratique atos expropriatórios para alcançar a satisfação do crédito que o contribuinte visa anular por constatar ilegalidade na constituição.

Nesse sentido, verificados os requisitos da tutela de urgência cautelar o juiz pode conceder à parte a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, visando assegurar o patrimônio do contribuinte, enquanto se discute se o débito é devido ou não, além do que, como já foi demonstrado acima, é cabível a suspensão do crédito tributário por meio de tutela

⁴³MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 511).

provisória, no entanto, apenas após o tramite do processo e o surgimento da sentença transitada em julgado é possível falar em extinção do crédito tributário.

2.7.2.2.2 Tutela provisória de urgência na consignação em pagamento

Como se sabe uma das formas de extinção do crédito tributário é pelo pagamento. O adimplemento da obrigação pode se dar de diversas formas e a modalidade que iremos estudar nesse momento é a consignação em pagamento.⁴⁴

A consignação em pagamento é uma modalidade de adimplemento da obrigação que pode ser utilizada pelo devedor que deseja cumprir sua obrigação, mas encontra óbice na recusa injustificada do credor em receber, ou ainda, nos casos em que o devedor possui dúvida sobre quem seria a pessoa legítima a receber o pagamento.

A consignação em pagamento pode ser utilizada em outros ramos do direito além do direito tributário, no entanto, aqui falaremos da modalidade utilizada nesse ramo.

O seu tratamento no direito tributário encontra-se disciplinado no artigo 164⁴⁵ do CTN, cuja qual traz as hipóteses em que é cabível a ação de consignação em pagamento.

Nesse sentido, podemos verificar nas hipóteses do artigo 164 que, não há recusa do devedor em adimplir sua obrigação, mas sim, do credor, ou dúvida sobre quem seria legítimo para receber o valor da obrigação.

A demora na realização do pagamento pode causar prejuízos ao devedor, visto que, após a data de pagamento se inicia a contagem de juros, podendo ocorrer aplicação de multa e até posterior inscrição em dívida ativa, sofrendo o credor prejuízos em razão de atos que não foram por ele praticados.

Sendo assim, diante das hipóteses de cabimento da propositura da ação de consignação em pagamento, podemos vislumbrar que não seria aplicável a ela um pedido de tutela antecipada, isso porque, conforme já foi discutido, a tutela antecipada tem o condão de antecipar os efeitos da decisão final, ou seja, tem a finalidade de ser uma decisão satisfativa,

⁴⁴MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 522.

⁴⁵ Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

dessa forma, não podemos aplicá-la a consignação, dado que, essa ação se julgada procedente será uma modalidade de extinção do crédito tributário, dessa forma, se fosse cabível antecipação de tutela nesses casos estaríamos diante de extinção do crédito tributário por meio de decisão provisória.

No entanto, por ser necessário o depósito judicial do valor correspondente ao montante do tributo, isso já seria hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que dispensaria a necessidade de pedido de tutela provisória de urgência com caráter acautelatório.

De forma derradeira, podemos concluir que no caso da ação de consignação em pagamento, não seria cabível pedido de tutela provisória de urgência antecipada, e também que seria plausível o pedido de tutela cautelar, no entanto, não seria útil, visto que, o depósito judicial por si só suspende a exigibilidade do crédito.

2.7.2.2.3 Tutela provisória de urgência na repetição de indébito

Na ação de repetição de indébito o contribuinte visa receber o que pagou indevidamente, seja porque pagou o valor maior do que o devido ou adimplindo uma obrigação na qual não era o sujeito passivo. Independente da causa que gerou o indébito, o artigo 165⁴⁶ do CTN autoriza o contribuinte pleitear a restituição total ou parcial do pagamento indevido do tributo, ou seja, é uma modalidade de ação antiexacional repressiva na qual o autor deseja retornar ao “*status quo ante*”, como bem explica Paulo Cesar Conrado: “A “reparadora”, em que a exigibilidade encontra-se exaurida pelo pagamento (o processo toma essa referência, instrumentaliza-a e serve ao desejo de fazer reverter, pragmaticamente, o status financeiro anterior ao pagamento) (2016).”⁴⁷

Nesse sentido, podemos conceituar a ação de repetição de indébito com as palavras de James Marins:

“A ação de indébito em matéria tributária é ação antiexacional imprópria de rito ordinário e de natureza condenatória que pode ser proposta pelo contribuinte em face do ente tributante que tenha recebido tributos tidos como indevidos, com o

⁴⁶Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

⁴⁷CESAR CONRADO, Paulo. *Perspectiva do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil*. São Paulo. <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>> acesso em 20 maio. 2018

escopo da obtenção de sentença de conteúdo condenatório que determine ao órgão exator a devolução dos ingressos indevidos. (2015, p. 518)⁴⁸

Seguindo o mesmo raciocínio traçado quanto à aplicação das tutelas provisórias na ação anulatória, quando falamos em tutela antecipada, essa não seria cabível no caso de repetição de indébito, isso porque, nesse tipo de ação é necessária dilação probatória, as partes precisam apresentar documentos para que o magistrado possa verificar se realmente houve o pagamento indevido e dessa forma, determinar que o Fisco restitua ao contribuinte do valor pago indevidamente, devendo o valor ser corrigido, conforme determinação do artigo 167⁴⁹ do CTN. Além disso, a concessão de tutela antecipada pode ser irreversível, isso porque, o contribuinte poderia receber o valor de forma antecipada, e após o tramite do processo e análise das provas o juiz pode verificar que o valor pago era efetivamente devido, sendo necessário que o Fisco pratique atos para satisfazer a dívida, que em alguns casos pode não obter êxito.

No que se refere à tutela cautelar, visando assegurar o resultado útil do processo ou bem da vida, no caso da repetição de indébito os efeitos trazidos por essa medida não serão de valia ao contribuinte que visa ser restituído dos valores que pagou indevidamente, de qualquer forma, o processo precisa passar pela dilação probatória e análise do magistrado para que esse possa determinar ou não a restituição.

A tutela cautelar nesse caso, não teria o que assegurar, dado que, o crédito já foi constituído e o débito já foi quitado, o Fisco não tem interesse em praticar atos expropriatórios em busca da satisfação do crédito, o interesse que há é no sentido de manter nos cofres públicos o valor pago indevidamente pelo contribuinte.

Deste modo, as tutelas provisórias não seriam úteis nos casos em que se pleiteia a repetição de indébito.

2.7.2.2.4 Tutela provisória de urgência nos embargos à execução

Os embargos à execução fiscal é a principal modalidade de defesa do contribuinte na ação de execução fiscal, falamos em principal porque, possui outra forma de defesa, no

⁴⁸MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 518.

⁴⁹Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

entanto, os embargos são a modalidade que permite ao contribuinte discutir de forma mais profunda a matéria ali ventilada.⁵⁰

Vale lembrar que, os embargos à execução retratam uma nova ação que tem seu desenrolar de forma incidental em relação à execução fiscal, criando um entrave para o desenvolvimento da ação de execução fiscal, visto que, nesse caso, há na ação de embargos a análise do mérito trazido pelo executado.⁵¹

Nesse sentido, diante da análise feita anteriormente sobre as tutelas provisórias, verifiquemos o que determina o artigo 919, §1º do Código de Processo Civil:

Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

Podemos constatar que, o legislador processual assentou que é aplicável o efeito suspensivo aos embargos à execução quando, a parte garante o juízo e, de forma cumulativa, comprove que estão presentes no caso os requisitos autorizadores para concessão de tutela provisória.

Seguindo esse raciocínio, quando se discute crédito tributário, deve-se levar em conta os efeitos que o prosseguimento da execução fiscal pode ter sobre o patrimônio do contribuinte, conforme delimita Rafael Pandolfo:

“Já quando se trata de títulos executivos que veiculam créditos tributários, podem ocorrer duas hipóteses. Uma na qual o crédito tributário é constituído no âmbito de um processo administrativo, em que o contribuinte refuta o ato administrativo de lançamento. Nesse caso, a análise do juiz quanto à suspensão da execução (efeitos suspensivos) até a análise final dos embargos deve ser encarada com especial atenção, pois o prosseguimento da execução revelaria a existência de expropriação sem o devido processo legal. (2015, p. 1058)”⁵²

⁵⁰MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 855.

⁵¹MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 855

⁵²PANDOLFO, Rafael. Impactos do Novo Código de Processo Civil na disciplina dos efeitos suspensivos dos embargos à execução fiscal. *IBET* 2015, <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/05/Rafael-Pandolfo.pdf>> Acesso em: 19 jul. 2018.

Dessa forma, analisando o supracitado artigo e após a leitura do presente trabalho, podemos constatar que no que se refere à tutela provisória de urgência em caráter cautelar, essa pode ser concedida em sede de embargos à execução para suspender a exigibilidade do crédito e o regular andamento da execução fiscal, desde que, presente os requisitos da tutela provisória e efetivamente garantido o juízo.⁵³

2.8. Da análise jurisprudencial

No decorrer do presente capítulo analisamos os tipos de tutela provisória de urgência e a sua possível aplicação ou não ao direito tributário, seguindo esse mesmo raciocínio passemos a analisar o entendimento jurisprudencial referente à aplicação dessas tutelas ao direito tributário.

Podemos elencar alguns posicionamentos esclarecendo se seria ou não seria possível a utilização de tutela provisória para suspender a exigibilidade de um crédito cuja existência da relação é discutida em ação de declaração de inexistência de relação jurídica, para que possamos analisar as divergências nos entendimentos, vejamos:

“EMENTA: Agravo de Instrumento – Ação declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária – ISSQN – Franquia – Tutela provisória indeferida – Impossibilidade – Presença dos requisitos legais a alicerçar a pretendida concessão da tutela de urgência – Inteligência dos arts. 300 e 311, do CPC/2015 – Existência de demonstração de risco de dano imediato, irreversível ou de difícil reparação – Decisão reformada – Tutela recursal concedida – Recurso Provido. (...)O artigo 294, do Código de Processo Civil/2015 estabelece que a antecipação dos efeitos da tutela definitiva poderá fundamentar-se em urgência ou evidência. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, a teor do art. 300, do CPC/2015. Está caracterizado o perigo de dano pela demora, a antecipação dos efeitos da tutela exige prova segura dos fatos que tornem verossímil as alegações iniciais, que restou demonstrado. (AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 2037566-22.2018.8.26.0000/SP, Relator Desembargador Luiz Burza Neto, 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 09.08.2018, data da publicação: 17.08.2018)”.

Conforme podemos constatar, entendimento do Egrégio Tribunal vai no sentido paralelo ao trazido pelo presente trabalho, afirmando que, nos casos de ação declaratória de

⁵³MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015, p. 865.

inexistência de relação jurídica tributária é possível a concessão de tutela provisória em favor do contribuinte, desde que, presente os requisitos.

Seguindo a análise, passemos a averiguar a decisão contrária à anteriormente trazida:

“AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA – PEDIDO DE CONCESSÃO DE TUTELA DE URGÊNCIA – IPTU – Exercícios de 2012, 2013 e 2014 – Alegação de inexistência de relação jurídico-tributária apta a gerar a exação diante da isenção decorrente da Lei Municipal 134/93 –Pleito de suspensão da exigibilidade das execuções fiscais? Indeferimento – Ausência de elementos que evidenciem a probabilidade do direito alegado – Necessidade de produção de provas para a análise do preenchimento dos requisitos para concessão da isenção, nos termos do artigo 2º da Lei Municipal de nº 134/93 – Recurso desprovido.”(AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 2016237-51.2018.8.26.0000/SP, Relator DesembargadoraSilva Russo, 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 26.04.2018, data da publicação: 04.05.2018)

Como podemos constatar da leitura da decisão acima, na análise do caso concreto os desembargadores, entenderam que não seria cabível concessão de tutela provisória em ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, basearam seu entendimento no sentido em que, para que fosse concedido o pleito à parte, seria necessária a verificação aprofundada das provas trazidas, que não seria uma alegação que pudesse ser constata de forma sumária, o que os levou a decidir pelo desprovimento da tutela recursal.

Passemos a examinar as decisões quanto às ações anulatórias de débito fiscal, vejamos:

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO – AÇÃOANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - TUTELA DEURGÊNCIA - Indeferimento do pedido - Ausência dosrequisitos legais a alicerçar a concessão da tutela pretendida Inteligência dos arts. 300 e 311, doCPC/2015. Decisão agravada mantida RecursoImprovido. (Não se vislumbra, a princípio, a existência de urgência da medida pleiteada, uma vez quea autora, como bem fundamentou o Nobre Magistrado,embora alegue que não realizou serviços nos períodosindicados nos autos de infração, a controvérsia sobre a entrega ou não das declarações de serviços prestados nomunicípio somente será dirimida por intermédio danecessária instrução probatória.

Não merece prosperar o recurso, na medidaem que não assiste razão à parte agravante, porquantoausente urgência ou evidência em suas alegações.(...) No caso, não se vislumbra, *prima facie*, a satisfação dos requisitos exigidos pelos

artigosmencionados.(...) Isso porque, na hipótese dos autos, agravante não trouxe aos autos qualquer elemento de prova capaz de indicar o fundado receio de danoirreparável ou de difícil reparação, sem motivo quejustifique provimento excepcional e que impeça o aguardode solução final da controvérsia.(...) Ante o exposto, NEGA-SE provimento ao recurso.(AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 2173177-78.2017.8.26.0000/SP, Relator Desembargador Luiz Burza Neto, 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 28.09.2017, data da publicação: 06.10.2017)”

A decisão mencionada, vai no mesmo sentido do posicionamento trazido do presente trabalho, em razão da necessária dilação probatória para que se possa chegar à conclusão se, o ato administrativo deve ser anulado ou não, sendo inviável decidir tal pedido por meio de medida transitória, como são as tutelas provisórias.

Adiante, pontuamos um entendimento diferente do anterior, conforme se verifica:

“Agravo de Instrumento - Processual Civil Ação anulatória de débito fiscal - Creditamento de ICMS Devolução de mercadoria que não é sinônimo de mercadoria não entregue Pedido de tutela antecipada Provimento. Em sede de cognição sumária, vislumbra-se a verossimilhança do direito e o periculum in mora a se permitir a concessão da tutela antecipada para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário Devolução de mercadoria que não é sinônimo de mercadoria não entregue No caso dos autos, há prova documentada no sentido das mercadorias não terem sido devolvidas, mas sim não entregues, de modo que, em seu retorno, a empresa fornecedora poderia creditar-se do ICMS que foi debitado na operação de saída, já que não houve creditamento por parte da empresa adquirente, que não recebeu as mercadorias nem física, nem contabilmente. R. Decisão reformada. Recurso provido. (AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 2030609-05.2018.8.26.0000/SP, Relator Desembargador Sidney Romano dos Reis, 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 30.07.2018, data da publicação: 03.08.2018)”

Na decisão anterior, os desembargadores acharam por bem conceder a tutela cautelar para suspender o crédito tributário no referido caso, entendendo que estavam presentes os requisitos da referida tutela e que os atos do Fisco são lesivos ao contribuinte, nesse sentido, também o entendimento defendido no presente trabalho, sendo cabível tutela cautelar e não antecipada no mencionado caso.

Vejam os entendimento dos Tribunais, referente à ação de repetição de indébito:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO ICMS – AÇÃO DECLARATÓRIA E REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO Pedido de tutela provisória

consistente na exclusão de Tarifas de Uso de Rede de Transmissão e Distribuição (TUST e TUSD) da base de cálculo de ICMS incidente nas operações com energia elétrica Cabimento Jurisprudência sedimentada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça Precedentes Presença dos requisitos do artigo 300 do Novo Código de Processo Civil Decisão confirmada Recurso não provido. (...)Trata-se de agravo de instrumento interposto em face da decisão interlocutória de fls. 19/20 dos autos principais que, na ação declaratória com pedido de repetição de indébito, deferiu o pedido de tutela provisória, a fim de se determinar que a ré se abstenha de cobrar o ICMS sobre os valores devidos a título de TUST e TUSD, na fatura de consumo mensal de energia elétrica do autor. (...)Na hipótese vertente, analisa-se decisão interlocutória que apreciou pedido de tutela antecipada que, como é cediço, constitui julgamento antecipado do mérito da ação, embora de forma provisória. É indispensável que o Magistrado se convença da verossimilhança da alegação, fundada na probabilidade do direito, sem prejuízo do fundado receio de dano. Vislumbra-se presentes os requisitos legais.(...) Por outro lado, o risco de dano de difícil reparação ao consumidor de energia elétrica é evidente, na medida em que o prejuízo sofrido somente poderá ser ressarcido mediante repetição de indébito, o que não parece razoável diante dos argumentos ora lançados.(...) Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso. (AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 3000214-47.2017.8.26.0000/SP, Relator Desembargador Osvaldo de Oliveira, 12ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 06.09.2017, data da publicação: 18.09.2017)”

De acordo com a decisão, o Tribunal decidiu não acolher o pedido do Fisco Estadual, que contestou a concessão de tutela provisória em ação de repetição de indébito, entendendo que foram devidamente comprovados os requisitos da tutela provisória, devendo o Fisco se abster de manter a cobrança.

Prosseguindo a análise, trazemos à leitura uma decisão com entendimento contrário ao anterior, constata-se:

“TUTELA PROVISÓRIA – ISS – Exportação – Serviços de informática - Pedido de tutela provisória de urgência indeferido - Não preenchimento dos requisitos necessários para concessão da medida - Art. 300 do Código de Processo Civil - Ausência dos requisitos legais - Não demonstração da verossimilhança das alegações e falta de risco irreparável ou de difícil reparação – Necessidade de se analisar com mais elementos probatórios- RECURSO DESPROVIDO. (...)Trata-se de ação ordinária ajuizada pela ora agravante, pleiteando, liminarmente, concessão de tutela provisória de urgência, com o objetivo de que o tributo de ISS seja regularmente suspensa sua exigibilidade.(...) Frise-se que, em sede de tutela provisória, não é possível adentrar ao efetivo mérito da ação proposta, cabendo,

unicamente, averiguar se presentes os requisitos ensejadores da tutela pretendida. (...)No presente caso, ao contrário do que alega a requerente, não há elementos que evidenciem a probabilidade do direito. A matéria levantada pela agravante demanda dilação probatória, como bem afirmou o magistrado a quo. A questão da cobrança de ISS em casos de exportação é delicada, objeto de constantes debates e divergências doutrinárias, principalmente no que tange ao significado do conceito de "resultado" do art. 2º, parágrafo único da LC 116/03. (...)Como se não bastasse o explicitado, não está presente outro requisito da tutela de urgência: risco de dano grave ou de difícil reparação posto que, além da cobrança não ser explicitamente ilegal, o simples fato de estar sendo cobrada a empresa não autoriza a concessão de tutela antecipada. Ademais, a garantia do saldo devido poderia suspender a exigibilidade do débito. (...)Pelo exposto, NÃO SE CONCEDE a tutela pleiteada, pelos motivos ora expostos. (AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 2103721-07.2018.8.26.0000/SP, Relatora Desembargadora Mônica Serrano, 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 28.06.2018, data da publicação: 10.07.2018).”

Conforme bem foi pontuado na decisão acima, no caso concreto é necessário que o magistrado analise profundamente as provas trazidas pelas partes, e mais que isso, conceda ao Fisco o direito de apresentar sua defesa em relação ao pedido do autor, para que só após o juiz possa vislumbrar qual o melhor caminho a ser seguido, e isso não pode ser feito em sede de tutela provisória.

Em relação à ação de consignação em pagamento, vejamos os entendimentos:

“TUTELA ANTECIPADA Consignação em pagamento IPTU Município de Praia Grande Insurgência contra decisão que indeferiu a medida com vistas à consignação do IPTU de 2015 a 2017 e expedição de certidão positiva com efeito de negativa quanto ao período anterior ao da arrematação Dívidas tributárias que se subrogam no preço do imóvel arrematado Disposição do art. 130, parágrafo único, do CTN Hipótese em que o arrematante não responde por obrigações geradas anteriormente à arrematação Precedentes do STJ - Subsistência de provas quanto à negativa do recebimento do montante relativo ao IPTU do período posterior à arrematação - Preenchimento dos requisitos do art. 300 do CPC Recurso provido. (...)Trata-se de agravo de decisão que, em autos de ação de consignação em pagamento c.c. indenização por danos morais, indeferiu a antecipação dos efeitos da tutela com vistas à consignação do valor(...)Não cabe no recesso do presente recurso, por razões óbvias, adiantar um pronunciamento definitivo em torno do mérito das questões de direito que se colocam, concluindo-se a partir da aferição provisória das alegações da autora, todavia, estar a mesma assistida de razão. (...)Como se vê, apesar de no edital haver menção quanto à existência de dívidas, é expressamente

excluída a responsabilidade do arrematante por débitos, disposição essa que, aliás, se alinha à previsão do parágrafo único do art. 130 do CTN. (...)Com relação a esses exercícios, justifica a agravante o pedido de consignação ao argumento de que o Município negou o pedido de regularização do imóvel (fls. 44/46), em razão de haver pendências anteriores à arrematação de IPTU de responsabilidade da arrematante em razão da divulgação do montante respectivo no edital, consoante decisão proferida na seara administrativa (...)Semelhante formulação não foi controvertida pelo Município na contraminuta, a autorizar, diante disso, igualmente, o deferimento da tutela com vistas à consignação do montante respectivo. À vista desse quadro, e em sede de uma análise perfunctória, revelam-se preenchidos, in casu, os requisitos do art. 300 do NCPC para a obtenção da tutela objetivada. (...)Na conformidade do exposto, em suma, e para os fins propostos, meu voto propõe dar provimento ao agravo. (AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 2083877-71.2018.8.26.0000/SP, Relator (a) Desembargador (a) Erbetta Filho Mônica Serrano, 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 28.06.2018, data da publicação: 10.07.2018).”

Conforme podemos constatar, há entendimento que assentam ser possível a antecipação de tutela em ação de consignação em pagamento em razão do depósito judicial correspondente ao valor devido pelo contribuinte, o que viabilizou a concessão da tutela provisória.

No entanto, há entendimentos que vão à contramão do supramencionado:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. Ação de repetição de indébito cumulada com consignação em pagamento. IPTU dos exercícios de 2010 a 2015. Pretendida restituição dos valores indevidamente pagos ou, sucessivamente, a compensação de créditos tributários e expedição de certidão negativa de débitos. Insurgência contra a decisão agravada que indeferiu o pedido de liminar em tutela antecipada. Ausência dos requisitos para antecipação dos efeitos da tutela recursal. Decisão mantida. RECURSO DESPROVIDO.(...) O juízo a quo houve por bem indeferir a concessão da tutela antecipada, requerida em caráter antecedente, ao argumento de que: “No caso dos autos, além do autor buscar o reconhecimento de um direito de crédito incerto e não faz qualquer menção ao afastamento dos efeitos da mora, se é que eles existem. Ainda, se há pedido de eventual compensação tributária não apreciação à exaustão na esfera administrativa, surge dúvida sobre a presença do interesse de agir, condição da ação.” (...)Sucedo que, no presente caso, confirmando a decisão “a quo”, não se encontram presentes os requisitos de concessão da medida antecipatória, na conformidade do artigo 300 do CPC, uma vez que não se poder aferir, de plano, a existência do crédito do autor perante a Fazenda Municipal.(...) Vale lembrar que, ainda que restasse evidenciada a probabilidade do direito e o

perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, a concessão da medida pretendida esbarraria no art. 300, §3º, uma vez que, havendo a compensação (causa de extinção do crédito tributário art. 156, II, CTN), o IPTU se tornaria inexigível, e, caso a demanda viesse a ser julgada improcedente, a medida se tornaria irreversível. Ante o exposto, NEGA-SE PROVIMENTO ao recurso. (AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 2096336-76.2016.8.26.0000/SP, Relator (a) Desembargador Relator Henrique Harris Júnior, 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, data do julgamento 15.12.2016, data da publicação: 26.01.2017).”

Cabe ressaltar que, na presente decisão foi levado em consideração a necessidade de comprovação das alegações sobre uma das hipóteses de cabimento da referida consignação, ademais, mesmo que estivessem presentes, tal pedido não poderia ser antecipado por ter sido considerado uma decisão irreversível, o que vai de encontro com a determinação do CPC/2015.

Por fim, passemos aos entendimentos em relação ao cabimento das tutelas provisórias em sede de embargos à execução:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE GARANTIA INTEGRAL. APLICAÇÃO DO ART. 919, § 1º, DO CPC. AGRAVO DESPROVIDO. 1. No presente caso, não estão preenchidos os requisitos exigidos pelo § 1º do art. 919 do Código de Processo Civil, para a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal, uma vez que o feito executivo não se encontra integralmente garantido. 2. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento de Recurso Especial nº 1.272.827/PE, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, pacificou entendimento no sentido de que se aplica o regramento do diploma de direito adjetivo nas execuções fiscais no que se refere à matéria ora em discussão. 3. Agravo desprovido. (AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 0022868-88.2016.4.03.0000/SP, Relator (a) Desembargador Relator Nelton dos Santos, 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, data do julgamento 02.05.2018, data da publicação: 09.05.2018).”

Conforme constata-se, para que seja suspensa a execução fiscal, se faz necessário além da presença dos requisitos da tutela provisória, também a garantia do juízo, como bem pontuado na decisão transcrita a seguir:

“PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - PERIGO DE DANO IRREPARÁVEL - RECEBIMENTO E ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO: IMPOSSIBILIDADE. 1. O Superior Tribunal de Justiça admite o processamento dos

embargos, sem a garantia integral da execução fiscal, mediante prova da impossibilidade econômica do executado. 2. A documentação corrobora a tese de uso ilegal dos dados pessoais do agravante. 3. A exigência de garantia integral, nesse caso, inviabilizaria a defesa do agravante. 4. Há demonstração de perigo de dano irreparável, que justifica o deferimento do efeito suspensivo aos embargos à execução. 5. Agravo de instrumento provido. (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 583898 - 0011930-34.2016.4.03.0000, Rel. JUIZ CONVOCADO LEONEL FERREIRA, julgado em 09/08/2018, e-DJF3 Judicial 1 DATA:17/08/2018).”

Já em relação à ação exacional, há tribunais que também permitem que o contribuinte no bojo dessa demanda requeira a tutela provisória para suspender a exigibilidade do crédito, bem como, há aqueles que entendem de forma diversa, passemos à análise:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA. REQUISITOS CONFIGURADOS.

1. A probabilidade do direito alegado pelo agravado, em relação aos fatos, autoriza a concessão da tutela de urgência, já que a fiscalização procedeu de forma equivocada diante da constatação de pagamento postergado de ICMS.
2. Ora, mesmo tendo reconhecido os pagamentos realizados pela agravante, deixou de vinculá-los aos respectivos débitos, consoante dispõe o art. 71, § 1º, alínea “a”, da Lei Estadual n. 6.537/73, que trata da forma em que será feito o cálculo do valor devido pelo tributo que foi pago fora do prazo.
3. Portanto, se o valor foi pago a destempo, deve-se necessariamente considerar a parcela amortizada da dívida para fins de lançar o tributo devido, o que não restou observado no caso em apreço.
4. O perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo está consubstanciado no fato de que a inscrição em dívida ativa da agravante irá impossibilitá-la de acessar linhas de crédito, bem como de participar de procedimentos licitatórios.
5. Desse modo, merece manutenção a tutela provisória deferida neste grau de jurisdição, para que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário relativo ao auto de lançamento n. 0023775483.

RECURSO PROVIDO. (AGRAVO DE INSTRUMENTO ° 0015667-26.2017.8.21.7000/RS, Relator Desembargador Sérgio Luiz Grassi Beck, 1ª Câmara Cível, TJRS, data do julgamento 28.06.2017, data da publicação: 03.07.2017).”

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. NULIDADE. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. SUSPENSÃO. EXIGIBILIDADE. COBRANÇA. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TUTELA PROVISÓRIA. URGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. PROBABILIDADE DO DIREITO. PERIGO DE

DANO.

1. O Código Tributário Nacional disciplina as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dentre elas a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, V, CTN).
2. A ausência do depósito a que se refere a norma prevista no artigo 38 da Lei 6.830/80 não obsta, por si só, a suspensão da exigibilidade do crédito, em sede de antecipação de tutela, sobretudo quando presentes os pressupostos para a concessão da tutela de urgência prevista no artigo 300 do Código de Processo Civil.
3. A ausência de descrição fática que embasa o lançamento tributário inscrito na certidão de dívida ativa demonstra a probabilidade do direito que fundamenta a ação declaratória de nulidade.
4. Caracteriza risco de dano grave e de difícil reparação a inscrição na dívida ativa, fato capaz de gerar efeitos morais e creditícios, além dos atos expropriatórios decorrentes do prosseguimento da execução fiscal.
5. Agravo de instrumento provido para suspender a exigibilidade da cobrança de ICMS objeto de execução fiscal. (Acórdão n.999246, 20160020438378AGI, Relator: FLAVIO ROSTIROLA 3ª TURMA CÍVEL, Data de Julgamento: 22/02/2017, Publicado no DJE: 08/03/2017. Pág.: 239/253).”

Dessa forma, podemos verificar que os entendimentos são os mais variados, sendo que, há casos em que alguns requisitos são mais considerados que outros no momento em que o julgador ou o Órgão Colegiado decide conceder ou não a tutela pleiteada pela parte.

3. TUTELA PROVISÓRIA DE EVIDÊNCIA APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1. Disposições iniciais

A tutela provisória de evidência tem sua previsão legal no artigo 311⁵⁴ do CPC, e é a subspecie de tutela provisória concedida em razão da demonstração de evidência do direito requerido pela parte, não sendo necessário que a parte comprove o risco de dano, como afirma, Nelson Nery Júnior:

⁵⁴Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

- I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;
- II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;
- III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa;
- IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.

“Em comparação com a tutela de urgência, a tutela de evidência igualmente exige a plausibilidade do direito invocado, mas prescinde da demonstração do risco de dano. Vale dizer, o direito da parte requerente é tão óbvio que deve ser prontamente reconhecido pelo juiz. (2016, p. 947)”⁵⁵

Há apontamentos que afirmam ser essa modalidade de tutela provisória uma inovação do novo código, o que não parece ser uma afirmação certa, visto que, essa modalidade de medida judicial transitória concedida em razão da evidência do direito já era exposta no Código de Processo Civil de 1973⁵⁶.

O que pode ser verificado como modificação é o fato de que, foi dada uma nova nomenclatura à medida, que anteriormente era chamada de tutela antecipada.⁵⁷

Essa medida pode ser concedida nos casos de unificação da jurisprudência, o que também confere efetividade às decisões judiciais, um dos objetivos do novo código, e por fim, que a possibilidade dos efeitos encontrados antigamente apenas no mandado de segurança, atualmente, podem ser estendidos a outros tipos de demandas, mesmo que na forma de medida judicial temporária.

3.2. Requisitos para concessão

No decorrer dos incisos do artigo 311, encontramos as possibilidades nas quais a parte pode requerer a tutela provisória de evidência, nesse sentido, vejamos os requisitos necessários para que a medida seja concedida:

- Quando comprovado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte. Nesse caso, seria cabível o pedido de tutela provisória de evidência no decorrer do processo, ou seja, na modalidade incidental, visto que, como se verificou a hipótese se perfaz após o início da demanda;
- As alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante. Nesses

⁵⁵NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE DE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 16 ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 947.

⁵⁶NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE DE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 16 ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 947.

⁵⁷VERGUEIRO CATUNDA, Camila. Tutela provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo; FURTADO COSTA ARAÚJO, Juliana (Org). *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo. Editora Fiscosoft. 2015, p.208.

casos em que há incontrovertibilidade das provas trazidas aos autos, e, além disso, a tese jurídica sustentada pela parte já tenha sido objeto de julgamento de caso repetitivo ou súmula vinculante, evidencia o desejo do legislador em dar efetividade aos mecanismos de unificação da jurisprudência, bem como, ao próprio processo, visto que, esse não é um fim em si mesmo, mas sim, um instrumento de proteção à violação aos direitos dos cidadãos e de dar efetividade a esses direitos.

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

- Petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável. Essa hipótese vai no sentido do que foi trazido no início do texto do item II, com base na incontrovertibilidade da prova trazida aos autos pelo autor. Nesse caso, pode ser feito pedido incidental, visto que, é necessário que o réu se manifeste nos autos, mas também há possibilidade da parte realizar um pedido contemporâneo, no sentido de ser pleiteado na petição inicial, e havendo a intimação do réu para se manifestar sobre o pedido de concessão da tutela e não sobre o pedido principal da demanda.

Nesse sentido, cabe mencionar que o código no parágrafo único do artigo 311, traz a possibilidade da tutela ser concedida de forma liminar, apenas nos casos dos incisos II e III, nos quais se verifica a comprovação de plano da parte requerente, e que haja tese firmada em seu favor. Além disso, pode-se constatar que, a presença de uma das duas hipóteses no caso concreto já é motivo plausível para a concessão da medida, não sendo estas cumulativas, mas sim, alternativas.⁵⁸

Cabe lembrar que, os requisitos exigidos pelo legislador processual para concessão da tutela provisória de evidência encontram semelhanças com os requisitos necessários para concessão de medida liminar em mandado de segurança, como bem demonstra Camila Vergueiro Catunda:

“Em suma, a tutela de evidência pode ser deferida quando a prova dos fatos se revela incontestável no processo, de modo que o direito invocado pela parte é manifesto, à semelhança do direito líquido e certo do Mandado de Segurança. A característica

⁵⁸NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE DE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 16 ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 947.

precípua da tutela de evidência é, assim: incontroversibilidade fática promovida por meio de prova documental. (2015, p.209)”⁵⁹

Sendo assim, podemos verificar que a finalidade dessa medida judicial é conceder desde o início o direito pleiteado pela parte, não sendo necessário um processo judicial demorado para que ao fim o direito da parte seja entregue⁶⁰, sendo certo, que se fosse ao contrário o próprio código estaria traindo os princípios constitucionais da efetividade processual, acesso à justiça, direito à duração razoável do processo, celeridade bem como, ao conteúdo trazido na exposição de motivos do novel código.⁶¹

3.3. Do momento processual para requisição de tutela provisória de evidência

O legislador não cuidou em mencionar os momentos processuais em que a parte pode requerer a tutela provisória de evidência, conforme fez com a tutela provisória de urgência. Dessa forma, é necessário que o aplicador da lei faça uma interpretação da norma para que se verifique em quais momentos processuais tais pedidos podem ser pleiteados.

3.3.1 Tutela provisória de evidência antecedente

Já em relação à possibilidade de requerer tal tutela de forma antecedente após análise do texto legislativo, embora legislador não tenha expressamente determinado, podemos chegar à conclusão de que não seria possível a concessão de tal medida de forma antecedente, visto que, como essa não necessita da comprovação do perigo de dano, mas sim, da evidência do direito, é necessário que a parte no momento da propositura da demanda comprove a evidência do seu direito, como bem aponta Luís Claudio Ferreira Cantanhede:

“Da leitura conjunta desses dispositivos, conclui-se que não cabe a concessão de tutela provisória de evidência em caráter antecedente, o que, tudo indica, justifica-se pelo fato dela prescindir, para sua concessão, do perigo e dano ou do risco ao resultado útil do processo, destarte, da urgência, o que permite exigir-se do autor

⁵⁹VERGUEIRO CATUNDA, Camila. Tutela provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo; FURTADO COSTA ARAÚJO, Juliana (Org). *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo. Editora Fiscosoft. 2015, p.209.

⁶⁰VERGUEIRO CATUNDA, Camila. Tutela provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo; FURTADO COSTA ARAÚJO, Juliana (Org). *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo. Editora Fiscosoft. 2015, p.208.

⁶¹VERGUEIRO CATUNDA, Camila. Tutela provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo; FURTADO COSTA ARAÚJO, Juliana (Org). *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo. Editora Fiscosoft. 2015, p.211.

que dela pretenda lançar mão a elaboração da petição inicial com todos os requisitos necessários à sua aptidão. (2016, p. 218)⁶²

Sendo assim, podemos concluir que, a intenção do legislador ao prever essa medida foi de dar efetividade as decisões judiciais e conceder à parte o seu direito desde logo, com a condição de que tal pedido esteja baseado na evidência.

3.3.2 Tutela provisória de evidência contemporânea

No que se refere à requisição de tal medida na forma contemporânea não há muita discussão, visto que, no momento em que a parte for distribuir a petição inicial é o momento em que deve comprovar o preenchimento dos requisitos para concessão de tal tutela como sempre foi de praxe no direito brasileiro, tanto é que o próprio artigo 311, IV determina que a parte se comporte dessa forma.⁶³

3.3.3 Tutela provisória de evidência incidental

No entanto, no título III do livro V, o legislador expôs os requisitos para que seja concedida a tutela provisória de evidência, bem como, determinou expressamente que nos casos do incisos II e III do artigo 311⁶⁴ o juiz pode conceder a tutela provisória de forma liminar, contudo, não determinou se tal medida pode ser requerida pela parte de forma antecedente ou incidental.

Analisando as hipóteses trazidas pelos incisos do artigo 311, podemos verificar que há possibilidade da parte requerer tal medida de forma incidental, ou seja, após o início do processo, visto que, nos incisos I e IV⁶⁵, as hipóteses só poderão ocorrer após a citação do réu, sendo plenamente cabível seu requerimento no curso do processo.

⁶²FERREIRA CANTANHEDE, Luís Claudio. A estabilização da tutela provisória no processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.p. 218

⁶³Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:
(...)

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

⁶⁴Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

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

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

3.4. Tutela provisória de evidência nas ações antiexacionais preventivas

Por outro lado, averiguando as tutelas provisórias de evidência de acordo com o que nos propõe o artigo 311 e seus incisos, podemos afirmar que essa medida tem o caráter tanto satisfativo, quanto assecuratório, dado que, mesmo que prescindida de perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, verificada a presença dos seus requisitos ela pode ser concedida tanto para antecipar o pedido quanto para acautelar o bem jurídico, isso vai depender do caso concreto em que a tutela for pleiteada.⁶⁶

Como já explanado, não há possibilidade do juiz extinguir o crédito tributário por meio de medida judicial transitória, isso por vedação não só do CTN como também do próprio CPC, em razão do risco de irreversibilidade da decisão.

Nesse sentido, quando se examina essa modalidade de tutela provisória, pode-se afirmar a partir de um olhar superficial, que esta não seria cabível nos casos em que versem sobre direito material tributário, em razão do seu caráter satisfativo.

No entanto, se tomarmos como modo de análise uma interpretação mais ampla do rol de possibilidade de concessão da tutela de evidência, podemos verificar que, esta pode ser usada para acautelar o resultado útil do processo ou evitar dano ao bem da vida, mesmo que essa não seja sua finalidade principal, visto que, os motivos que permitem sua concessão são cabíveis para suspender a exigibilidade do crédito tributário nessas ocasiões, isso porque, o ato do Fisco que contrarie decisão já firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante pode trazer danos ao contribuinte e à tutela jurisdicional final.⁶⁷

É sabido que, no direito tributário, há diversas discussões entre contribuintes e o Fisco, e muitas delas, podem ser objeto de decisão de julgamentos em casos repetitivos ou de súmulas vinculantes, e não aceitar essa modalidade de tutela provisória para esses casos seria

⁶⁵Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;
(...)IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.

⁶⁶ARLETE INÊS, Aurelli. Tutelas provisórias de urgência no novo CPC: remanesce a necessidade de distinção entre antecipada e cautelares?. In: SCARPINELLA BUENO, Cassio; MARQUES DE MEDEIROS NETO, Elias; DE OLIVEIRA NETO, Olavo; ELIAS COZZOLINO DE OLIVEIRA, Patrícia(Org). *Tutela Provisória no Novo CPC*. São Paulo. Editora Saraiva. 2016, p.47.

⁶⁷VERGUEIRO CATUNDA, Camila. Tutela provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo; FURTADO COSTA ARAÚJO, Juliana (Org). *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo. Editora Fiscosoft. 2015, p.215.

ir à contramão de um dos motivos expostos pelo CPC, qual seja, dar efetividade às decisões judiciais e unificar a jurisprudência, sendo que esses devem ser a base para a decisão concessiva do direito.⁶⁸

No CPC não há vedação quanto ao uso da tutela provisória de evidência nos casos que se pretende assegurar o resultado útil do processo ou prevenir dano ao bem da vida, desde que, presente os requisitos necessários à sua concessão, ou seja, aqueles presentes no artigo 311 do CPC.

Cabe salientar que os requisitos do artigo 311 são necessários para que haja a concessão da tutela de evidência, seja ela, em caráter satisfativo ou acautelatório, dependendo do ramo do direito sobre a qual versa a relação de direito material.

Dessa forma, presentes os requisitos para concessão de tutela provisória de evidência, uma vez concedida, seus efeitos podem ser acautelatórios, mesmo que de forma secundária, podendo o contribuinte utilizá-la em defesa de seus direitos.

3.4.1 Tutela provisória de evidência aplicada à ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária

Como anteriormente ventilado, a ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária é cabível antes da constituição definitiva do crédito, é a medida adequada quando o contribuinte deseja que o Poder Judiciário declare a inexistência de relação jurídica tributária, como bem aponta Hugo de Brito Machado:

“A ação declaratória é aquela na qual o autor busca a manifestação do Poder Judiciário a respeito da existência, de modo de ser, ou da inexistência, de uma relação jurídica, ou acerca da autenticidade ou da falsidade de um documento (art. 19 do CPC/2015), a fim de superar um estado de incerteza, de insegurança. A sentença, nesse caso, simplesmente declara, sem condenar, nem constituir ou desconstituir.(2018, p. 424)”⁶⁹

⁶⁸VERGUEIRO CATUNDA, Camila. Tutela provisória, o Código de Processo Civil de 2015 e o processo tributário. In: CESAR CONRADO. Paulo; FURTADO COSTA ARAÚJO, Juliana (Org). *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo. Editora Fiscosoft. 2015.

⁶⁹DE BRITO MACHADO, Hugo. Ação declaratória. *Processo Tributário*, 10. ed. São Paulo: Atlas. 2018, p. 424.

Em razão da semelhança dos requisitos da tutela de evidência e do mandado de segurança, analisaremos o cabimento dessa tutela provisória de evidência na ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária de acordo com o cabimento de mandado de segurança preventivo, que, são cabíveis antes da constituição definitiva do crédito, visto que, o contribuinte deseja evitar uma ameaça ao seu direito de não ser autuado em razão de tributos não devidos.

Dessa forma, podemos verificar que, conforme já foi apontado anteriormente nesse trabalho é possível a concessão de tutela provisória de urgência em ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, como, é igualmente possível a concessão de tutela provisória de evidência, uma vez presente os requisitos desta deve o magistrado concedê-la com o intuito de evitar que haja a constituição definitiva do crédito, visto que, não se pode falar em suspensão da exigibilidade, dado que o crédito ainda não foi constituído e por essa razão não é exigível.

3.5. Tutela provisória de evidência nas ações antiexacionais repressivas

Essas modalidades ações antiexacionais, são aquelas que visam desconstituir o crédito tributário definitivamente constituído, seja pela anulação do crédito, pelo pagamento, ou pela devolução de valores recolhidos de forma indevida, conforme bem aponta Paulo Cesar Conrado:

“A sentença de que falamos, desde que ingressada no “mundo do direito material” (desde que faça coisa julgada, em outros termos), identificar-se-á com a hipótese desenhada no art. 156, X, do Código Tributário Nacional. Quer isso significar que (tal sentença) funciona como veículo introdutor do fato jurídico da extinção da obrigação tributária. Conclusões: (i) as ações repressivas visam à constituição do fato jurídico da extinção da obrigação tributária; (ii) dizer, simplesmente, que ostentam caráter constitutivo negativo (ou desconstitutivo) representa verdadeiro estreitamento do ângulo de visão: em vez de se olhar para o ciclo de positivação na sua completude, focando-se a sentença anulatória como norma que nele se interpõe (constituindo nova realidade jurídica), olha-se apenas a eficácia da norma individual e concreta edificadora da obrigação tributária (2014).”⁷⁰

Desse modo, essas ações são àquelas cabíveis após a constituição definitiva do crédito tributário, visando extingui-lo.

⁷⁰CESAR CONRADO, Paulo. Ações antiexacionais repressivas. *Processo Judicial Tributário*. São Paulo. <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0/cfi/6/24\[vnd.vst.idref=chapter04\]!>](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0/cfi/6/24[vnd.vst.idref=chapter04]!>) acesso em 20 maio. 2018.

3.5.1 Tutela provisória de evidência na ação anulatória de débito fiscal

A ação anulatória de débito fiscal visa extinguir o crédito tributário, por meio de uma decisão judicial que anule o ato administrativo do lançamento, como descreve Hugo de Brito Machado:

“A chamada “ação anulatória”, tão referida na jurisprudência e nos compêndios de Direito e Processo Tributário, nada mais é que uma ação de procedimento comum, de rito ordinário, movida com o propósito de obter uma tutela jurisdicional que implique o desfazimento do ato administrativo de lançamento por conta de nulidade nele verificada. (2018, p. 408)”⁷¹

Seguindo esse raciocínio, podemos verificar que o pedido do contribuinte se fundamenta em alguma irregularidade no ato do lançamento que resultaria na extinção do crédito tributário, dessa forma, devemos nos ater à disposição do artigo 156, X do CTN, que delimita que só seria possível a extinção do crédito tributário por meio de decisão definitiva, ou seja, àquela transitada em julgado, ou seja, a tutela provisória de urgência nesse caso não poderia ter o caráter satisfativo, no entanto, poderia ter seu caráter acautelatório suspendendo a exigibilidade do crédito com base no artigo 151, V, também previsto na lei tributária, que determina que as decisões transitórias concedidas em ações judiciais tem apenas o condão de suspender a exigibilidade do crédito.

Dessa forma, sendo uma tutela provisória de evidência de caráter assecuratório e presente os requisitos para sua concessão, deve o julgador entregar à parte a tutela pleiteada.

3.5.2 Tutela provisória de evidência na consignação em pagamento

Essa modalidade de ação é utilizada quando o contribuinte encontra algum óbice no momento de quitar o tributo, seja por recusa do Fisco em receber o valor, seja por vincular a quitação do pagamento ao cumprimento de alguma penalidade ou cumprimento de obrigação acessória, quando há a vinculação da quitação ao cumprimento de uma obrigação administrativa sem previsão legal, ou ainda, quando há dúvida sobre quem seria o sujeito ativo competente para receber o pagamento, conforme delimita o artigo 164 do CTN.

Nesse sentido, Paulo Cesar Conrado delimita a função da ação de consignação em pagamento no direito tributário, vejamos:

⁷¹DE BRITO MACHADO, Hugo. Ação anulatória de lançamento. *Processo Tributário*, 10. ed. São Paulo: Atlas. 2018, p.408.

“Esse, precisamente, o papel cumprido pela ação de consignação em pagamento em nosso sistema, inclusive no plano tributário: suprir, em benefício do devedor, eventual ausência de “consentimento” do credor quanto ao cumprimento da obrigação posta, evitando que o fenecimento da referida regra (“ter dever” implica “ter permissão” de cumpri-lo) (2014).”⁷²

O contribuinte quando propõe a ação de consignação em pagamento deve fazer o depósito do valor que corresponde ao débito tributário que visa quitar⁷³.

Nessa toada, a sentença que julga procedente o pedido de consignação em pagamento, determina a conversão do depósito em renda do Ente Público, ocorrendo o reconhecimento pelo Poder Judiciário do pagamento correto acarretando na extinção do crédito tributário.

Nesse sentido, não podemos falar em cabimento da tutela provisória de evidência em caráter satisfativo, visto que, há vedação legal quanto à extinção do crédito tributário por meio de decisão transitória.

Nesse caminho, por ser obrigatório o depósito judicial do valor devido, e tomando como base a determinação do artigo 151, II do CTN⁷⁴, o próprio depósito suspenderia a exigibilidade do crédito, não sendo necessário o pedido de tutela provisória de evidência para que isso ocorra.

Dessa forma, não teria valia a utilização da tutela provisória de evidência no caso de ação de consignação em pagamento.

3.5.3 Tutela provisória de evidência na repetição de indébito

Ação de repetição de indébito, como anteriormente conceituada, é uma demanda na qual o contribuinte visa obter de volta um valor pago indevidamente a título de tributo, seja porque efetuou o pagamento a maior do que realmente era devido, seja porque houve algum tipo de vício no momento do lançamento tributário, esses erros geram ao contribuinte o direito de reaver o valor pago indevidamente, como bem explica Hugo de Brito Machado:

“Tais recolhimentos indevido geram o direito à respectiva restituição, usualmente chamada, no âmbito processual tributário, de “repetição do indébito”. A ação de

⁷²CESAR CONRADO, Paulo. *Consignação em pagamento de tributo. Processo Judicial Tributário*. São Paulo. <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0/cfi/6/30\[vnd.vst.idref=chapter07\]!](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0/cfi/6/30[vnd.vst.idref=chapter07]!>)> acesso em 20 maio. 2018.

⁷³CESAR CONRADO, Paulo. *Ações antiexacionais repressivas. Processo Judicial Tributário*. São Paulo. <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0/cfi/6/24\[vnd.vst.idref=chapter04\]!](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0/cfi/6/24[vnd.vst.idref=chapter04]!>)> acesso em 20 maio. 2018.

⁷⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...) II - o depósito do seu montante integral;

conhecimento que tem por finalidade obter o reconhecimento desse direito, com a condenação do ente público à correspondente restituição, chama-se “ação de repetição de indébito”. (2018, p. 440)⁷⁵

Conforme podemos verificar, na repetição de indébito é necessária dilação probatória, análise aprofundada feita pelo juiz ao caso concreto para que ele possa verificar se as alegações da parte são verdadeiras e condizem com às provas juntadas aos autos para resultar em um direito de reaver o valor pago indevidamente.

Desse modo, não é cabível pedido de tutela provisória de evidência nesse caso, seja ela com o intuito cautelar ou antecipado, visto que, é necessário que se comprove a alegação pleiteada pela parte, não cabe ao juiz conceder desde já o direito do contribuinte de reaver o valor sem uma análise ampla do caso discutido.

Ademais, no caso de pedido cautelar, esse não teria valia no caso de repetição de indébito, não há o que se assegurar pela decisão transitória, o contribuinte já despendeu o valor indevido, não tem como evitar danos ao seu patrimônio, uma vez que esse já ocorreu.

Por fim, podemos vislumbrar que nesse caso a tutela provisória de evidência não teria utilidade.

3.5.4 Tutela provisória de evidência nos embargos à execução

A execução fiscal é uma ação proposta pela Fazenda Pública em face do contribuinte, é baseada em um título chamado de certidão de dívida ativa, tal documento é considerado título executivo extrajudicial e sua cobrança se dá por meio dessa modalidade de ação disciplinada pela Lei nº 6.830/1980 e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil.⁷⁶

Os embargos à execução fiscal é o principal meio de defesa do executado, para oferecer embargos é necessário que o contribuinte garanta o juízo, e após, tem o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar a defesa.

Os embargos à execução em regra não possuem efeito suspensivo, sendo um incidente processual que se desdobra junto com o andamento da execução fiscal, no entanto, o artigo 919, §1º do CPC, determina que o magistrado poderá conceder a suspensão aos embargos, desde que, seja requerido pelo embargante, que no caso é o contribuinte, e que estejam

⁷⁵DE BRITO MACHADO, Hugo. Ação de repetição de indébito. *Processo Tributário*, 10. ed. São Paulo: Atlas. 2018.

⁷⁶CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. Fazenda Pública e a execução. *Fazenda Pública em juízo*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 407.

presentes os requisitos para concessão de tutela provisória, conforme aponta Leonardo Carneiro da Cunha:

“Como se observa, os embargos do executado, ofertados na execução fundada em título extrajudicial, são desprovidos de efeito suspensivo, podendo o juiz, todavia, concedê-lo, se o executado assim requerer e desde que preenchidos os requisitos para a tutela provisória. (2017, p. 460)”⁷⁷

Como já vislumbrado nesse trabalho, a lei processual prevê a possibilidade de concessão de tutela de urgência ou de evidência, dessa forma, uma vez garantido o juízo e presentes os requisitos previstos em um dos artigos das tutelas provisórias, é possível a suspensão da execução fiscal, cabe ressaltar que, cabe ao contribuinte escolher a melhor tutela em vista do caso concreto.⁷⁸

No entanto, cabe ressaltar uma exceção á regra trazida quanto à suspensão da execução fiscal, que se a garantia do juízo for feira em dinheiro caberá a suspensão automática da execução fiscal, conforme ressalta Leonardo Carneiro da Cunha:

“Se, contudo, a penhora for em dinheiro, deve haver efeito suspensivo automático, em razão do art. 32,§ 2º, da Lei 6.830/1980, que assim dispõe: “após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do juízo competente”. Conjugando o art. 19 com o 32,§ 2º, ambos da Lei 6.830/1980, conclui-se que, sendo a penhora em dinheiro, os embargos devem ter efeito suspensivo pois a quantia somente deve ser liberada após o trânsito em julgado.(2017, p.460)”⁷⁹

Nesse contexto, podemos verificar que a presença dos requisitos das tutelas provisórias e a garantia do juízo ensejam o direito do contribuinte de ter o curso da execução fiscal suspensa.

No entanto, cabe ressaltar que, se tais requisitos não vierem acompanhados da garantia do juízo, não seria possível a concessão de tutela provisória, seja ela de caráter cautelar ou satisfativo, visto que, a lei específica afirma a necessidade do deposito judicial para que haja a concessão do efeito suspensivo, conforme conclui Leonardo Carneiro da Cunha:

⁷⁷CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. Fazenda Pública e a execução. *Fazenda Pública em juízo*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 460

⁷⁸NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE DE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 16 ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1944.

⁷⁹CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. Fazenda Pública e a execução. *Fazenda Pública em juízo*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 460

“A suspensão da execução por tutelas provisórias concedidas em ações autônomas não parece possível, a não ser que haja a garantia do juízo na execução, revelando-se, ademais, muito provável o êxito a ser obtido na demanda cognitiva. (2017, p. 472) ⁸⁰”

Por fim, podemos concluir que não seria possível a concessão de tutela provisória de evidência nos autos dos embargos à execução fiscal sem que houvesse a garantia do juízo.

A suspensão da execução por tutelas provisórias concedidas em ações autônomas não parece possível, a não ser que haja a garantia do juízo na execução, revelando-se, ademais, muito provável o êxito a ser obtido na demanda cognitiva. (2017, p. 472)

⁸⁰CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. Fazenda Pública e a execução. *Fazenda Pública em juízo*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017, p. 472

CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi de realizar um estudo sobre as inovações trazidas pelo Novo Código de Processo Civil em relação às tutelas provisórias, bem como, como se daria aplicação desses institutos ao direito tributário.

O estudo se baseou no texto trazido pela nova legislação, bem como, pelo entendimento da doutrina e da jurisprudência nacional sobre o assunto.

Diante dos dados coletados e trazidos ao presente trabalho é forçoso concluir que a tutela provisória é prevista em uma legislação ampla que é o caso do Código de Processo Civil, uma legislação aplicável a vários ramos do direito, por essa razão, no momento de sua elaboração o legislador não se apegou aos detalhes e especificações de cada ramo do direito material, mas sim, às determinações constitucionais que visam sempre a celeridade processual, a duração razoável do processo e outros princípios processuais, os quais devem ser aplicados ao processo de forma abrangente, ou seja, independente do direito material plano de fundo da discussão processual, por esse motivo, traz algumas especificações que não tem aplicação a todos os ramos, inclusive ao direito tributário.

Nesse sentido, podemos vislumbrar também que o direito tributário possui normas específicas que devem ser respeitadas no momento da aplicação da legislação processual, essa deve respeitar as especificidades daquelas sob pena de não ser aplicada ao caso concreto.

Dessa forma, concluímos que as tutelas provisórias podem ser utilizadas em algumas demandas tributárias, como por exemplo, no caso das ações antiexacionais preventivas, àquelas propostas pelo contribuinte antes da constituição definitiva do crédito tributário, como é o caso da ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, no entanto, não é aplicável nos casos de propositura de ação antiexacional repressiva, àquela que visa reprimir um ato administrativo, qual seja, a constituição definitiva do crédito tributário, podemos utilizar como exemplo à ação anulatória de débito fiscal, isso porque, quando falamos em extinção do crédito tributário isso só é possível por meio de decisão transitada em julgado, o que é o oposto das decisões concessivas de tutelas provisórias, que são classificadas como decisões transitórias.

Por fim, concluímos que, quando se tratar de ações preventivas que visam evitar uma lesão ao contribuinte, é cabível o pedido de tutela antecipada, seja na modalidade de urgência ou de evidência, e que, além disso, comprovada a existência no caso concreto dos requisitos previstos em lei, deve o magistrado conceder à parte o pleito realizado, dado que, é um ato

vinculado, o juiz não possui discricionariedade no momento de conceder ou não a tutela provisória. No entanto, se for o caso de ação repressiva, ou seja, aquela que visa atacar um ato administrativo já praticado, não é possível a concessão de tal medida, por vedação legal do Código Tributário Nacional.

REFÊRENCIAS BIBLIOGRÁFICA

- ARRUDA ALVIM, Eduardo. *Tutela Provisória*. 2ª ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2017.
- BARROS CARVALHO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo. Editora Saraiva, 2017.
- BARTH PIRES, Danilo. *Tutela Provisória no direito processual tributário*. Curitiba. Editora Jurua. 2018.
- CALMON NAVARRO COÊLHO, Sacha. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15ª Ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2016
- CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. *Fazenda Pública e a execução. Fazenda Pública em juízo*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2017.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª Ed. Editora Malheiros. São Paulo. 2015
- CASSONE, Vittorio; CÉSAR ROSSI, Júlio; EUGENIA TEIXEIRA CASSONE, Maria. *Processo Tributário – Teoria e Prática*. 15ª ed. São Paulo. Editora Atlas S.A. 2017.
- CESAR CONRADO, Paulo. *Processo Judicial Tributário*. São Paulo. [Minha Biblioteca]<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0>> acesso em 20 maio. 2018.
- CESAR CONRADO, Paulo. *Perspectiva do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil*. São Paulo. <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>> acesso em 20 maio. 2018.
- CESAR CONRADO. Paulo (Org). *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo. Editora Noesis. 2016.
- DE BRITO MACHADO, Hugo. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 6. ed. São Paulo: Dialética, 2006.
- DE BRITO MACHADO, Hugo. *Processo Tributário*, 10. ed. São Paulo: Atlas. 2018.
- DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil, introdução ao direito processual parte geral e processo de conhecimento*. Volume 1. 20ª Ed. Bahia. Jus Podivm. 2018
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives (Org). *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2013.

HELENA COSTA, Regina. *Curso de direito tributário*. 7ªed. São Paulo. Saraiva.2017.

LAMY, Eduardo; WANDERLEI RODRIGUES, Horácio. *Teoria Geral do Processo*. 5ª ed. São Paulo. Editora Atlas. 2018.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 8 ed. São Paulo. Editora Dialética, 2015.

NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE DE NERY, Rosa Maria. *Código de Processo Civil Comentado*. 16 ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016.

SANT'ANNA QUINTANILHA, Gabriel; CARVALHO PEREIRA, Felipe. Cabimento do Mandado de segurança em matéria tributária. *Mandado de Segurança no Direito Tributário*. São Paulo. Editora Saraiva. 2017.

SCARPINELLA BUENO, Cassio; MARQUES DE MEDEIROS NETO, Elias; DE OLIVEIRA NETO, Olavo; ELIAS COZZOLINO DE OLIVEIRA, Patrícia (Org). *Tutela Provisória no Novo CPC*. São Paulo. Editora Saraiva. 2016.

SCARPINELLA BUENO, Cassio; MARQUES DE MEDEIROS NETO, Elias; DE OLIVEIRA NETO, Olavo; ELIAS COZZOLINO DE OLIVEIRA, Patrícia (Org). *Novo Código de Processo Civil Anotado*. 3ª Ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2017