

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO - COGEAE**

LUIS PAULO DOS REIS

**“TUTELA DE URGÊNCIA A FAVOR DO CRÉDITO FISCAL: MEDIDA
CAUTELAR FISCAL”**

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

Campo Grande - MS

2013

Nome do Aluno: LUIS PAULO DOS REIS

**“TUTELA DE URGÊNCIA A FAVOR DO CRÉDITO FISCAL: MEDIDA
CAUTELAR FISCAL”**

Monografia apresentada para a Pontifícia Universidade Católica, Coordenadoria Geral de Especialização, aperfeiçoamento e extensão – COGEAE, Curso de Pós-Graduação *LATO SENSU* – Especialização em Direito Processual Civil.

Orientador: Professor Doutor José Alexandre Oliani Manzano

Aprovado em:

Banca Examinadora:

Professor _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Professor _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Professor _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO - COGEAE**

LUIS PAULO DOS REIS

**“TUTELA DE URGÊNCIA A FAVOR DO CRÉDITO FISCAL: MEDIDA
CAUTELAR FISCAL”**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Processual Civil, sob orientação do Professor Doutor José Alexandre Oliani Manzano.

Campo Grande - MS

2013

Dedico esta monografia a minha pequena filha Sofia a quem muito tem me feito refletir acerca da importância da construção da educação na infância para o convívio harmonioso das gerações futuras.

RESUMO

O presente estudo busca analisar a natureza jurídica da ação cautelar fiscal e sua constitucionalidade frente aos princípios fundamentais. O trabalho demonstrará características comuns e específicas relacionadas às tutelas de urgências. Discute-se acerca do alcance da medida cautelar de indisponibilidade após o ajuizamento da ação, sua eficiência e eficácia em atingir seu desiderato que é a constrição de bens como pressuposto para a solvência do débito. Por fim, não obstante a lei que trata da ação cautelar careça de ajustes é necessário que a Fazenda Pública tenha maior crença em sua efetividade e eficácia para assim haver uma consolidação jurisprudencial, combinado com alterações legislativas para alcançar o objetivo maior que é: a justiça em tempo razoável, respeito, obediência e o fiel cumprimento da Constituição Federal.

Palavras-chave: Medida cautelar fiscal, tutela de urgência fiscal, alcance da medida cautelar fiscal.

ABSTRACT

This study is objective is to analyze the legal nature of the tax injunction against its constitutionality and fundamental principles applied to it. The work will demonstrate common and specific features related to emergency guardianships. It discusses the scope of the measure of unavailability after the filing of the action, its effectiveness and efficiency in achieving its objective is that the constriction of goods as a precondition for the solvency of debt. Finally, despite the law that deals with the injunction lacks adjustments it is necessary that the Treasury has greater belief in their effectiveness and efficiency to seek a jurisprudence consolidation, combined with legislative changes to help achieve the ultimate goal which is: justice within a reasonable time, respect, obedience and faithful compliance with the Constitution.

Keywords: Precautionary Measure, fiscal tutelage urgency, scope of injunctive relief tax.

Lista de denominações, abreviaturas e siglas

AI-AgR - agravo regimental em agravo de instrumento

AG – Agravo de instrumento

AGRESP - agravo regimental no recurso especial

art. – artigo

apud – indica fonte de uma citação indireta

CF – Constituição Federal

cit. - citatum (citada)

CC – Código civil

CDA – certidão da dívida ativa

CDC – Código de Defesa do Consumidor

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

DJe – diário de justiça eletrônico

DJU – diário de justiça da união

EC – Emenda Constitucional

Ibid. – Ibidem

ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

LC – Lei complementar

LEF – Lei das execuções fiscais

MCF – Medida Cautelar Fiscal

op. cit. – opus citatum (obra citada)

p. – página(s)

RE – recurso extraordinário

Rel. – relator

RESP – recurso especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF 4 – Tribunal Regional Federal da quarta região.

vol. – volume

Capítulo I - ANTECEDENTES HISTÓRICOS, EVOLUÇÃO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À TUTELA DE URGÊNCIA FISCAL; 1. Histórico e Evolução. 1.1. Origem e necessidade das tutelas de urgência e o tempo razoável do processo. 1.2. A evolução no direito nacional da tutela de urgência fiscal: Medida Cautelar Fiscal. 1.3. A Cognição sumária da Medida Cautelar Fiscal. **Capítulo II - FUNDAMENTOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À EXISTÊNCIA DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL;** 1. A constitucionalidade da medida cautelar fiscal 2. Princípios constitucionais de relevância para o enfrentamento da medida cautelar fiscal: Contraditório e ampla defesa. 2.1 Princípio da propriedade; **Capítulo III - NATUREZA JURÍDICA, ALCANCE DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL, REQUISITOS PARA A INCLUSÃO POLO PASSIVO E ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.** 1. Natureza jurídica e requisitos da medida cautelar fiscal. 2. Alcance da medida cautelar fiscal e indisponibilidade patrimonial de sócios e responsáveis. 3. O entendimento do Supremo Tribunal de Justiça e outras considerações relevantes; **Capítulo IV – Conclusão.**

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
-----------------	----

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS, EVOLUÇÃO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À TUTELA DE URGÊNCIA FISCAL.

1. Histórico e Evolução	
1.1. Origem e necessidade das tutelas de urgência e tempo razoável do processo.....	14
1.2 A evolução no direito nacional da tutela de urgência fiscal: Medida Cautelar Fiscal.....	19
1.3. A cognição sumária da Medida Cautelar Fiscal.....	23

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À EXISTÊNCIA DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL

1. A constitucionalidade da Medida Cautelar Fiscal.....	29
---	----

2. Princípios constitucionais de relevância para o enfrentamento da Medida Cautelar Fiscal: Contraditório e ampla defesa.....	33
2.1 Princípio da propriedade.....	37

CAPÍTULO III

NATUREZA JURÍDICA, ALCANCE DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL, REQUISITOS PARA A INCLUSÃO POLO PASSIVO E ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.

1. Natureza jurídica e requisitos da Medida Cautelar Fiscal.....	46
2. Alcance da Medida Cautelar Fiscal e indisponibilidade patrimonial de sócios e responsáveis.....	54
3. O entendimento do Supremo Tribunal de Justiça e Outras considerações relevantes.....	67

CAPÍTULO IV – CONCLUSÃO.

CONCLUSÃO.....	74
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81

INTRODUÇÃO

O objetivo desta monografia é analisar, depois de decorrido mais de vinte anos de existência, a prestatibilidade e eficácia do ajuizamento da tutela de urgência fiscal, em especial, a medida cautelar fiscal que teve sua gênese na lei n° 8.397 de 06 de janeiro do ano de 1.992, com alterações significativas pela lei n° 9.533/97 que instituiu o arrolamento fiscal.

Ante o tema apresentado, se faz necessário estudar os antecedentes históricos, como a origem das tutelas de urgência no direito estrangeiro, assim como a sua evolução, aplicação e alcance no direito nacional da medida cautelar fiscal uma vez que existem outras medidas que podem ser utilizadas pela Fazenda Pública na busca do recebimento do seu crédito como o arrolamento fiscal, arresto e a ‘penhora “*on line*”’. Neste contexto, o trabalho busca analisar a natureza jurídica da medida cautelar fiscal, assim como o seu objeto, alcance e eficiência da medida em comento haja vista as diversas alterações legislativas implementadas até a presente data.

Seguindo o raciocínio de que o estudo de qualquer ação proposta dentro do sistema recursal civil brasileiro deve partir da análise do devido processo legal e dos princípios constitucionais que servem de sustentáculo para a análise dos institutos de direito processual civil, será enfrentada a questão do eventual malferimento da legislação constitucional acerca da busca incessante do crédito pretendido pela Fazenda Pública em contraposição a necessidade de eficiência em razão da importância que possui o recolhimento dos tributos como fonte para a regulação e manutenção do Estado garantidor dos direitos sociais.

Nesta senda, irrefreável é não comentar, ante a indisponibilidade pretendida, a adequação dos princípios constitucionais do devido processo legal, tais como os princípios da propriedade, ampla defesa e do contraditório.

É com alusão a esses princípios que parte da doutrina, em especial quem advoga no sentido da inconstitucionalidade da medida cautelar, sustentam que a indisponibilidade é tão maléfica quanto à penhora, pois os representantes do povo legislaram como se penhora e indisponibilidade fossem coisas de somenos que vez realizada pudesse a qualquer tempo e sem maiores inconvenientes serem desfeitas de maneira célere e simplificada.

O presente estudo também tem por escopo analisar o alcance da medida cautelar fiscal sendo certo que, por se tratar de medida contra devedor que na maioria das vezes não mais reúne patrimônio, busca a indisponibilidade de qualquer bem existente que possa solver a dívida do credor ou amortizar o não pagamento do tributo.

Dessarte, é intentado um alcance que traspassa a ficção da pessoa jurídica e tem por desiderato também a imobilização dos bens pertencentes a pessoa física, controladores e administradores, o que também encontra enorme resistência na doutrina e parte da jurisprudência dos nossos tribunais muito embora essa tem cedido terreno para a indisponibilidade com possibilidade de discussão durante o curso do processo sempre com o auspício do devido processo legal e da ampla defesa.

Apresenta-se, nessa ordem de ideias, questionamentos e aduz considerações acerca da efetividade da presente medida vez que, ao contrário de que muitos pensam, nem sempre um processo moroso ainda que com existência de indisponibilidade é interessante ao credor fiscal que, ao final, pode nada encontrar, e ainda pior ao devedor que tem sua dívida

eternizada, podendo apenas trabalhar informalmente ou em nome de outrem, em geral familiar próximo que não possui nenhuma ligação com a empresa.

A situação perdura até o decurso do prazo prescricional ou caso tenha êxito em alguma ação impugnativa que resulte em extinção do crédito fiscal.

Do lado do exequente, errônea é a idéia de que quando bens são indisponibilizados pelo Fisco, o tempo corre ao seu favor, vez que por vezes há incidência de eventual ação trabalhista, falimentar ou de outro ente preferencial que acaba por inviabilizar a cobrança do crédito fazendário ou eventual perecimento ou não entrega os bens quando se trata de objetos móveis.

Sob essa perspectiva é que há um esforço hercúleo desferido pela Fazenda Pública no sentido de conseguir, diante da cognição exauriente, o bloqueio mediante a indisponibilidade dos bens também dos sócios gerentes e responsáveis envolvidos, pois, nessa fase, após todo o transcurso do processo administrativo, muito provavelmente nada mais resta de patrimônio a pessoa jurídica que comumente é absorvido em favor do sócio antes de sua extinção ou tenha sido alvo de ação de particulares os quais são dotados de celeridade muito maior do que a Fazenda Pública a qual mal consegue constituir o débito tributário após anos em razão da deficiência no quadro de servidores fazendários.

Nesse contexto, forçoso lembrar que a aceitação da presente medida esbarra-se na dificuldade de eficácia em razão da propalada odiosidade dos ditos “privilégios” da atuação fiscal acatada pelo Poder Judiciário, que alega que a lei que dá espede a medida foi confeccionada arbitrariamente malferindo princípios constitucionais, com ausência de amplo debate prévio, aliado à herança do passado recente que só observa o polo passivo da execução fiscal como um litigante protelador e de má-fé.

Nesse pensar o presente estudo intenta discutir a efetividade e celeridade do processo cautelar fiscal em contraposição a não agressão aos princípios constitucionais como o do devido processo legal que reclama não se tratar apenas de defesa do executado, mas de direito conquistado de exigir do Estado respeito e acatamento de deveres do direito público estampados formalmente e prometidos na Constituição Federal.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS, EVOLUÇÃO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS AS TUTELAS DE URGÊNCIAS

1. Histórico e evolução:

1.1. Origem e necessidade das tutelas de urgência e o tempo razoável do processo.

O Estado de Direito pressupõe, a existência de uma Constituição, que estruture uma ordem normativa vinculativa de todos os poderes públicos, inclusive o próprio legislador e todos os atos do Estado, conferindo-lhes forma e medida. A Constituição não deve ser vista como mais uma lei dentro de um sistema normativo, e sim como o ápice, o antepiano do complexo normativo-estatal, tal como idealizado na consagrada pirâmide kelseniana. Trata-se da supremacia da Constituição, onde o Estado de Direito pode encontrar uma primeira e decisiva expressão do primado do direito¹.

¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, op. cit., p. 245.

Mister salientar que na busca pela efetividade do processo e de sua duração razoável muito se tem feito para reduzir o tempo de tramitação entre a propositura da ação e a entrega do bem da vida, que se busca perante o Poder Judiciário, concentrando-se as últimas reformas no processo de execução, pois quanto mais cedo e mais adequadamente o processo chegar à execução forçada mais efetiva e justa será a prestação jurisdicional².

Arremata ainda o festejado autor Humberto Theodoro Júnior que “o transcurso do tempo exigido pela tramitação processual pode acarretar ou ensejar variações irremediáveis não só nas coisas como nas pessoas e relações substanciais envolvidas no litígio, como, por exemplo, a deterioração, o desvio, a morte, a alienação, etc.”³

E, mesmo para aquele que sai derrotado rapidamente em pronto atendimento do Poder Judiciário pode não sofrer tanto, pois, um rápido inconformismo é psicologicamente menos maléfico do que uma longa e desgastada batalha processual que por vezes perdura anos e ao final o resultado poderá ser conhecido apenas pelos herdeiros.

Nesse cenário é inegável ressaltar que o Estado que não consegue entregar a prestação jurisdicional em tempo adequado acaba por comprometer a justiça tanto quanto o direito material.

Importante recordar que a Convenção Européia para a Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais foi subscrita em Roma em 04/11/50 e proclamou, no art. 6º do parágrafo 1º, que:

² THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Vol. II, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 6.

³ “Processo Cautelar”, 18ª edição, São Paulo, Livraria e Editora Universitária de Direito., 1999, p.42.

“toda pessoa tem direito a que sua causa seja examinada eqüitativa e publicamente num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial instituído por lei, que decidirá sobre seus direitos e obrigações civis ou sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela.”

O reconhecimento da precitada convenção como um direito subjetivo da coletividade a prestação jurisdicional dentro de um prazo razoável, passou a ser respeitado, na visão do jurista José Rogério Cruz e Tucci⁴, a partir do surgimento do referido diploma legal. Tratou de cobrar dos agentes do órgão judiciário uma prestação jurisdicional no limite de prazos razoáveis e previstos por lei, afastando-se, assim, as dilações indevidas do processo, e a morosidade na solução de litígios é maléfica para ambos os litigantes como já ressaltou Liebman⁵, com a propriedade e visão processual que lhe é peculiar:

"O patrimônio do devedor representa para o credor a garantia de poder conseguir, em caso de inadimplemento, satisfação coativa pelos meios executivos. Toda alienação de bens do devedor é, pois, potencialmente um prejuízo para o credor, que corre o perigo de não poder realizar execução frutífera por falta de objeto".

⁴ “Garantia da Prestação Jurisdicional sem Dilações Indevidas como Colorário do Devido processo Legal”, Revista de Processo nº 66, p 71/78.

⁵ LIEBMAN, Enrico Túlio. Processo de Execução. São Paulo, Ed. Saraiva, 1.946. p.83.

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Conhecido como Pacto de San José da Costa Rica, celebrado em 22/11/1969) o qual foi alçado a eficácia internacional em 18/07/1978, reza, em seu art. 8º, parágrafo 1º;

“toda persona tiene o derecho a ser oída com las debidas garantias y dentro de um plazo razonable por um juez o tribunal competente, independiente e imparcial para la substanciación de cualquier acusación penal y para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier acusación penal y para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”⁶

É incontestável que o processo judicial requer tempo razoável para que seja findado, não obstante exista uma convenção que tenha por escopo, conciliar uma celeridade ideal e a segurança jurídica. Fato é que estudiosos do processo civil vem imprimindo reformas que tendem a implementar maior celeridade ao processo, concedendo tutelas de urgência executáveis em momento anterior ao fim do processo de conhecimento, ora pela simplificação de atos por meio de procedimentos eletrônicos. Com isso, passamos a ter a introdução de medidas tendentes a assegurar o resultado do processo bem como a inserção de comandos, até na Constituição Federal⁷, que busca compromisso do Estado para com o cidadão com o fito de alcançar maior efetividade e celeridade no processo.

Tem-se, no esforço despendido na busca de equilíbrio entre a segurança jurídica e a celeridade processual, o respeito aos direitos fundamentais de acesso à justiça tanto quanto

⁶ Hector B. Villegas, “*El pacto de San José de Costa Rica y Los Derechos Humanos de Los Contribuyntes*”, Revista de Direito Tributário nº 51/11.

⁷ Emenda Constitucional nº45/2004

medidas efetivas do Estado para que se angariem recursos para a consecução de assegurar a paz social e garantia aos cidadãos à concretização dos direitos os quais foram assegurados por meio da Constituição da República.

Assim, não obstante a ampla gama de atuação cautelar existente, quando inicialmente foi acrescentado ao processo de conhecimento e executivo uma atividade auxiliar e subsidiária que visa dar efetividade e êxito através de um processo acautelatório, ainda se deparamos com possibilidades em que a segurança acautelatória que poderá não atender aos reclamos do interessado e não se consiga prover a plenitude de seus objetivos, tanto que há espaço para adequações na ordem constitucional (como ocorreu no inc. LXXVIII, Art. 5º, CF) e no direito ordinário de modo a conceder um provimento jurisdicional cognitivo seja no âmbito fiscal como as medidas conhecidas com legislação fiscal específica, seja a requerimento do interessado mediante medidas cautelares atípicas ou inominadas nos termos do art. 798 do Código de Processo Civil.

Sem dúvida, a conclusão que chego é que a utilização de medidas de urgência de caráter provisório é maneira eficaz para harmonização da segurança jurídica e a efetividade da jurisdição desde que sejam evitados malferimentos dos direitos fundamentais.

Posto isso, importante explicar acerca da necessidade do entendimento da natureza jurídica e a importância histórica das medidas cautelares, pois, a medida cautelar fiscal, antes de ser fiscal é estudo das medidas cautelares e assim deve ser examinado a partir de seu gênero e dos procedimentos que tocam as medidas acautelatórias.

1.2. A evolução no direito nacional da tutela de urgência fiscal: Medida Cautelar Fiscal.

A lei nº 8.397 de 6 de janeiro de 1.992, instituiu no ordenamento jurídico brasileiro ação privativa da Fazenda Pública que, inicialmente, poderia ser instaurada após a constituição do crédito fazendário e inclusive no curso da execução judicial da dívida ativa pertencente a União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, cuja redação foi dada também com alteração pela Lei nº 9.532, de 1.997, e está em conformidade com o disposto no art. 1º da Lei nº 6.830/80, que define os legitimados ativos para o processo de execução.

Ao contrário ao que inegavelmente hoje acontece, na implementação do novo código civil, a medida cautelar fiscal que ingressou no nosso sistema com ausência de um amplo debate que pudesse ouvir autoridades fazendárias, procuradorias fiscais em contraposição aos conselhos de contribuintes.

A reclamação por partes dos contribuintes é que o ingresso da medida autônoma foi abrupta e atendeu os reclamos tão somente do interesse da fiscalização, sem contudo, haver um contrabalanço que seria mais adequado se houvessem medidas que ponderassem medidas protetivas aos contribuintes como a existência de um estatuto próprio com similitude com o recente, à época, Código de Defesa do Consumidor. Intentava-se, dessa forma, a criação de um mecanismo equilibrador que satisfizesse a inegável necessidade de recolhimento eficaz de impostos aliado aos direitos fundamentais dos contribuintes conquistados recentemente na Constituição da República.

Com razoável similitude ao arresto do art. 653 do CPC, foi insculpido na lei 6.830/80, art. 7º, III, da LEF, providência pertinente quando da existência de impeditivos da citação do devedor, assim não se guardando fiel relação com os requisitos formais e procedimentais da ação cautelar disciplinada nos arts. 813 a 821 do CPC.

Nesse contexto, quando da aprovação da medida cautelar fiscal, Lei nº 8.397 em janeiro de 1992, intensos debates foram levados à baila acerca de sua constitucionalidade tanto quanto a sua utilidade e eficácia processual, já que muitos consideravam a lei desnecessária face aos institutos já existentes como o arresto presente na lei 6.830/80 e ação cautelar disciplinada no CPC.

Acerca do tema, Milton Flacks, procurador do Estado do Rio de Janeiro aduziu acerca do tema em revista jurídica que:

Em suma, diante do exposto, a Medida Cautelar Fiscal, recebida em certos círculos fazendários, como uma verdadeira panacéia, capaz de remediar todos os males, em nada ou muito pouco aproveita à Fazenda Pública. É duvidoso, inclusive, que surtam sequer efeitos psicológicos. Se servir, apenas, para dilatar o prazo de eficácia do arresto, este resultado seria igualmente atingido mediante simples acréscimo do capítulo do próprio CPC, sem necessidade de uma lei mal concebida e tecnicamente defeituosa.⁸”

⁸ Medida Cautelar Fiscal. Revista de Direito Administrativo, 192/72.

Vê-se que os meios jurídicos, até os afetos às entidades fazendárias receberam a edição da Lei nº 8.397, de 1992, instituidora da Medida Cautelar Fiscal, com reservas profundas.

Muitos arguíram de imediato, a inconstitucionalidade da lei recém ingressa no ordenamento jurídico; outros tantos afirmaram a escassa utilidade, quando não a inutilidade do novel instituto⁹.

Contudo, como será abordado adiante, a tese da inconstitucionalidade da medida cautelar fiscal não foi acolhida pelos Tribunais Superiores que entendeu que a medida não viola o princípio do processo legal e o princípio da ampla defesa, nesse sentido encontram-se importantíssimos julgados, como o do ministro do Supremo Tribunal de Justiça, José Augusto Delgado que alegou, nos autos da Apelação Cível de nº 67.374 – AL, que o procedimento da medida cautelar não priva o contribuinte do exercício do direito ou propriedade de seus bens sem o devido processo legal, nem excluí da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão do direito.

⁹ Em Seminário organizado e promovido pelo Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial - IDEPE e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, registrado na íntegra pela Revista Trimestral de Direito Público no 3/1993, versando sobre provimentos judiciais de proteção aos contribuintes, foi uníssono o repúdio à cautelar fiscal. Inaugurando os trabalhos, o Prof. JOSÉ MANOEL ARRUDA ALVIM NETO, do alto de seu magistério, asseverou: “Para dizer com franqueza, parece uma lei mais do que inconstitucional. É uma lei quase sem sentido e profundamente infeliz. (...) Ou seja, pela mera circunstância de alguém ser um devedor do fisco, ele terá os seus bens indisponíveis”. Na seqüência, o Prof. JOSÉ IGNÁCIO BOTELHO DE MESQUITA afirmou: “Examinando esta lei, cheguei também com o Prof. Alvim à conclusão por sua inconstitucionalidade”. O Prof. EDGAR SILVEIRA BUENO FILHO sustentou: “E aqui o que diz a lei? Que o juiz concederá liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação prévia e prestação de caução. Imagine que o juiz é um mero carimbador de papel. Pode ser substituído pelo contínuo, pelo computador, porque o que ele vai ter que fazer? Ele vai ter que fazer esse controle para ver se formalmente aquela certidão está correta ou não. Como ele faz a execução ele deve dar um carimbo concedendo a indisponibilidade, o que é um arrematado absurdo, uma violação do poder que é dado ao juiz. O Prof. GERALDO ATALIBA arrematou: “Então esta lei coloca a Fazenda numa posição de infinita superioridade. Ora, num caso de conflito as partes são iguais, portanto essa lei é flagrantemente inconstitucional”. Disponível em <http://www.aldemario.adv.br/>, Consultado em: 01/05/2013 e CASTRO, Aldemário Araújo. A Advocacia e a recuperação de créditos públicos não pagos.

A medida tratou de imprimir maior efetividade e êxito no processo exacional (fisco contra o devedor insolvente) no sentido em garantir e assegurar resposta positiva na cobrança do crédito fiscal. Sendo assim, inexistindo ato eficaz citatório não se poderia haver a realização de regular ato construtivo, sendo possível tão somente nos casos em que o executado sem domicílio certo ou dele se ocultar, conforme os termos do art. 7º, III, da LEF¹⁰.

Em vista do arresto existente questiona-se a necessidade da lei específica, contudo, podem existir variadas situações não albergada pela garantia que tenta trazer o texto da lei das execuções fiscais, lei nº 6.830/80 (LEF). E ainda, resgatando a ideia do lapso temporal entre recolhimentos de livros e consultas a movimentações que pudessem adequar o fato a norma de modo embrionar o lançamento e a efetiva cobrança do crédito fiscal, ainda podendo existir longa e acirrada discussão administrativa e judicial da dívida. Neste sentido explicita Eduardo Arruda Alvim¹¹:

“À primeira vista, pode-se estranhar a edição de uma lei específica para tratar das cautelares no processo fiscal, sendo que já existe um sistema de medidas cautelares previstos no CPC, aplicável, por certo, no processo de execução fiscal. A medida cautelar fiscal, contudo, foi criada especificamente para facilitar o procedimento visando à decretação da indisponibilidade de bens dos devedores do Fisco, na tentativa de evitar o desaparecimento de seu patrimônio e o não cumprimento da obrigação, que pode ou não ser de índole tributária, (caput do art. 28 da Lei n.º 8.397/92).

¹⁰ Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

¹¹ ALVIM, Eduardo Arruda. Medida Cautelar Fiscal. Consultado no sítio eletrônico da página www.arrudaalvim.com.br.

Deveras, a dívida ativa da Fazenda Pública não necessariamente é de natureza tributária (art. 2º, da Lei n.º 6.830/80; Lei n.º 4.320/64).

Para uma eficiente entrega do bem da vida, que na seara fiscal ocorre com a quitação do tributo, é necessário que o processo de conhecimento, que, *in casu*, se dá pela formação da Certidão da Dívida Ativa nos termos do art. 204¹² do CTN tanto quanto a execução fiscal interviesse instantaneamente, contudo essa celeridade que infirmariam na certeza da dívida e no correto processo respeitador da atividade jurisdicional reclamam tempo e, a ausência dessa celeridade poderia alterar a situação fática de modo que poderia se tornar ineficaz e imprestável o provimento pretendido.

Por vezes, costumeiramente a execução fiscal resulta na falência da empresa ou na ausência total de bens razão pela qual se dá importância a um processo com duração razoável utilizando-se ou não das medidas assecuratórias.

1.2. A cognição sumária da medida cautelar fiscal

Na trilha do entendimento já esposado, a função da jurisdição e o interesse do Estado clamam em resolver conflitos de interesses em tempo razoável e que se assegure a estabilidade das relações jurídicas. Nesse passo é que a garantia da efetividade do comando

¹² **Art. 204** – A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

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

judicial em razão da necessidade da providência cautelar é de vital interesse do Estado para a pacificação social.

Nesse contexto, como já comentado alhures, é que se realizou a construção da concessão de poder ao magistrado para que, ante ao poder geral de cautela, defira medidas liminares previstas ou não expressamente na legislação processual tendo por escopo assegurar a efetividade da entrega da prestação judicial.

Em razão da não previsibilidade de todas as situações para a entrega da prestação jurisdicional é que surgiram as tutelas diferenciadas que de maneira não definitiva trabalham para antecipar o exercício do direito pretendido bem como assegurar o direito para a prestatibilidade da execução.

Acerca da não existência de um ordenamento puramente ideal asseverou o insigne jurista Piero Calamandrei, *in verbis*:

“en un ordenamiento procesal puramente ideal, en el que la providencia definitiva pudiese ser siempre instantánea, de modo que, em el mismo momento em que el titular del derecho presentase la demanda se pudiera inmediatamente otorgar justicia de modo pleno y adecuado al caso, no habría lugar para las providencias cautelares.”

Importa consignar que o conceito de urgência, que enseja a tutela provisória, deve ser entendido em sentido mais amplo, mais amplo que o sentido pelo qual é geralmente adotado, ou seja, de representar situação apta a gerar dano irreparável. A urgência, no sentido

que aqui se utiliza, está presente em qualquer situação fática de risco ou embaraço à efetividade da jurisdição¹³.

Dessa forma, inegável que as tutelas de urgência se transformaram em alicerces para obtenção da efetividade do processo evidenciando a importância da utilização de instrumentos processuais para a consecução da pretensão do direito material.

Notadamente há que se inserir, nesse contexto, o conceito do termo "cognição" e, assim não deixemos de lembrar as lições de Kazuo Watanabe¹⁴ que leciona:

"A cognição é prevalentemente um ato de inteligência, consistente em considerar, analisar e valorar as alegações e as provas produzidas pelas partes, vale dizer, as questões de fato e as de direito que são deduzidas no processo e cujo resultado é o alicerce, o fundamento do *judicium*, do julgamento do objeto litigioso do processo."

Em termos de cognição, ensina ainda o festejado autor que pode ser vista em dois planos diferentes: horizontal (extensão, amplitude) e vertical (profundidade). A cognição horizontal tem por limite os elementos objetivos do processo podendo ser plena ou limitada (ou parcial) conforme a extensão permitida. A cognição vertical é classificada segundo o grau de profundidade, em exauriente (completa) e sumária (incompleta) ou ainda rarefeita (escassa).

A cognição sumária que é a que interessa na medida cautelar fiscal no momento de indisponibilidade de bens tem como característica uma cognição menos aprofundada no sentido vertical, sendo, portanto, inerentes as tutelas de urgência onde se analisam a existência

¹³ ZAVASCKI, Teori Albino, "ANTECIPAÇÃO DA TUTELA", São Paulo: Saraiva, 1997, p. 28.

¹⁴ WATANABE, Kazuo. Da Cognição no Processo Civil, Bookseller, Campinas, 2000, p.58/59.

de risco de lesão e grave e irreparável ao direito o que inviabiliza a utilização de cognição exauriente (completa).

Destaca-se como característica de uma cognição não exauriente a sua provisoriedade que é o que acontece com a medida cautelar fiscal, pois ao ver deferido o requerimento liminar a Fazenda Pública verá julgada ação que, no caso, será analisada nos mesmos autos.

Desse modo, não há que se confundir o deferimento do requerimento liminar com o julgamento antecipado da lide que, não obstante seja antecipado, já reúne condições suficientes para se adentrar ao mérito da causa o que por vezes ocorre após a contestação e réplica e quando se trata de matéria de direito já encartada no processo em comento.

Não se pode olvidar de que em determinadas circunstâncias em que exista o receio que se dilapidem bens e o magistrado ache por bem proceder ao bloqueio de bens e valores inviabilizando a transferência daqueles e a não utilização de valores que causam desequilíbrio financeiro ao devedor, mas não é nada que não possa ser revertido tampouco tem características de imutabilidade e surpresa vez que o contribuinte que recebe a notificação de auto de lançamento deve acompanhar o seu curso na administração fazendária e ainda possui diversas ações para o exercício da ampla defesa.

Insta repisar, que no caso da ação cautelar fiscal haverá sempre um lançamento que antecede o ajuizamento, o que vai além do que é normalmente exigido para um processo cautelar, haja vista que o requisito do *fumus boni iuris* e *periculum in mora* não exigem aprofundado conhecimento sobre o objeto da futura ação principal de conhecimento ou de execução.

O *periculum in mora* é merecedor de apreciação de cognição sumária confrontado com os inúmeros recursos existentes e a demonstração de diminuição de bens que possam

comprometer a solvência da dívida, apenas um juízo de probabilidade da existência do perigo da demora para a obtenção do provimento urgente.

Ensina e é reproduzido com frequência Marcelo Abelha Rodrigues acerca do *fumus boni iuris* que :

“a demonstração da fumaça do bom direito é mais simples do que a prova inequívoca da verossimilhança da alegação, que por sua vez é de demonstração mais simples que o direito líquido e certo”. Especificamente sobre o *fumus boni iuris* “não se exige sequer a presença de qualquer prova para a demonstração do direito plausível”¹⁵.

No caso da medida cautelar fiscal como há o ato vinculado do lançamento e por vezes já se findou o processo administrativo que dá espeque a formação da dívida ativa, há entendimentos que parece estar mais próximo do direito líquido e certo do que da “fumaça do bom direito” em razão dos requisitos dispostos na Lei nº 8.397/92, abrandado certamente pela apresentação da prova documental das demais hipóteses previstas no art. 2º da referida Lei.

Há que se observar que nosso Egrégio Tribunal Superior de Justiça – STJ acolhe a medida cautelar fiscal como medida de cognição sumária que pode ser acolhida até antes da constituição do crédito tributário¹⁶.

¹⁵ RODRIGUES, Marcelo Abelha. Manual de execução civil. 1ª ed., p. 14 – 26, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

¹⁶ PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. DECRETAÇÃO DE INDISPONIBILIDADE DE BENS DO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA DE GRAVAME OU RESTRIÇÃO AO USO, ALIENAÇÃO OU ONERAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE DA MEDIDA ACAUTELATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INEXISTÊNCIA DE ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. REsp 1127933 / RJ RECURSO ESPECIAL 2009/0045959-1 Ministro LUIZ FUX (1122) T1 - PRIMEIRA TURMA 03/02/2011 1. A medida cautelar fiscal, ensejadora de indisponibilidade do patrimônio do contribuinte, pode ser intentada mesmo antes da constituição do crédito tributário, nos termos do parágrafo único do artigo 1º e artigo 2º, inciso V, "b", e inciso VII, todos da

A conclusão que se chega é que a medida cautelar fiscal é medida de urgência que possibilita o juiz de autorizar a concessão de liminar sem a oitiva do réu quando verificar que ele, citado, poderá torná-la ineficaz. Determina a medida cautelar fiscal que o magistrado poderá conceder medidas liminares, consoante assegura o art. 7º.

Márcio Louzada Carpena nos ensina que “a medida liminar cautelar é um provimento judicial assecuratório, consistente na emissão pelo juiz de uma ordem mandamental, no início da lide e antes da citação da parte adversária na ação cautelar”¹⁷.

Em discordância, critica o texto legislativo do art. 7º o professor Lima Neto ao afirmar que “explícita e brutal violência cometida contra a consciência do magistrado e o ataque ao princípio do livre convencimento”, com apoio em Ives Gandra continua sua crítica ao afirmar que o legislador permitiu a concessão de uma liminar sem a justificação prévia e sem caução e em afronta ao princípio da persuasão racional juiz, previsto no art. 131 e 136 do CPC, ofendendo a garantia constitucional da igualdade¹⁸. Tais questionamentos será objeto de capítulos seguintes.

Lei 8.397/92 (com a redação dada pela Lei 9.532/97), uma vez que não acarreta em efetiva restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do sujeito passivo da obrigação tributária.

¹⁷ CARPENA, Márcio Louzada. Do processo Cautelar Moderno. 2a. ed., Rio de Janeiro: Forense. 2005.

¹⁸ LIMA NETO, Francisco Viera. Comentários à Lei de Medida Cautelar Fiscal. Editora de Direito. São Paulo. 1.998.

CAPÍTULO II

2. FUNDAMENTOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À EXISTÊNCIA DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL

1. A constitucionalidade da medida cautelar fiscal.

Ao que se colhe dos entendimentos jurisprudenciais então sedimentados é que a medida cautelar fiscal não fere o princípio do devido processo legal que é o conjunto de garantias processuais que são garantidas pelas partes. O que o Estado intenta é a busca de se conceder meios para realização de seus objetivos fundamentais que tem por fundamentos a cidadania, a garantia do desenvolvimento nacional a erradicação da pobreza e marginalização entre outros direitos.

Nessa linha de raciocínio podemos argüir que o poder de tributar se amolda como legítimo mecanismo de dever de cooperação social sendo claro que aquele não recolhe impostos sobrecarrega aos demais. Nesse cenário é que se tem que a ação do Estado, para garantir o pagamento de impostos, é direito de ação e encaixa perfeitamente no princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional.

Assim, consoante dispõe a Constituição Federal, art. 5º, XXXV, “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”, o que a doutrina denomina de princípio de inafastabilidade do controle jurisdicional ou princípio do direito de ação. Não obstante o destinatário principal desta norma seja o legislador, a garantia

constitucional intenta atingir todos os interessados, ou seja, havendo interesse do jurisdicionado de deduzir sua pretensão não pode haver nenhum impedimento.

Dessarte, a inafastabilidade do controle jurisdicional também é conhecido como princípio do direito de ação, significando a possibilidade de qualquer pessoa dirigir-se ao Poder Judiciário provocando a prestação jurisdicional. Também é conhecido por princípio do livre acesso ao Judiciário e também por princípio da ubiquidade da Justiça (Pontes de Miranda), acesso à ordem jurídica justa, acesso à Justiça ou ao Poder Judiciário. O interessante é que quem exercita o direito de ação pode não ser necessariamente o verdadeiro titular do direito material envolvido. Basta sustentar a existência em tese de seu direito, para que o Poder Judiciário pratique a atividade cognitiva aplicando-se o direito corretamente.

Nas lições do jurista André Ramos Tavares, sendo o direito de ação a possibilidade de exercer todos os meios necessários à obtenção de uma solução jurisdicional definitiva assinala que:

“evidentemente que esse direito não se esgota na mera possibilidade de ingressar em juízo, alcançando, além da provocação ampla já assinalada, também a possibilidade de desenvolver uma participação processual ampla, envolvendo a argumentação e a produção probatória, bem como a própria decisão final em si, colocando termo ao litígio da maneira mais adequada possível”¹⁹.

¹⁹ TAVARES, André Ramos. Curso de direito constitucional. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 640.

Não há que se confundir o direito de petição referido na Constituição Federal, art. 5º, XXXIV²⁰ com a inafastabilidade do controle jurisdicional, sendo aquele um direito de participação política, “não sendo necessário demonstrar qualquer interesse processual ou lesão a direito pessoal”²¹.

É nesse pensar que podemos afirmar que em regimes políticos democráticos, ninguém tem o direito - jurídico ou moral - de não pagar os tributos devidos, salvo nas situações excepcionais e explicitamente reconhecidas pelo próprio Estado (legislador ou administrador ou julgador)²².

Necessário esclarecer, portanto, que a medida cautelar fiscal sobreviveu incólume durante vinte anos e restou provado ser medida legal que fornece ao demandado meios para que demonstre a necessidade da medida ou discuta os requisitos de sua admissibilidade.

Contudo, renomados combatentes da medida quando recém ingressa no ordenamento lançaram severas críticas que apontavam para a sua inconstitucionalidade. Daí, esses juristas consideraram uma medida mais que inconstitucional, como exemplo o professor Arruda Alvim Neto bem como o professor José Ignácio Botelho de Mesquita ao sustentarem que: “É uma lei sem sentido [...] Ou seja, pela mera circunstância de alguém ser um devedor do fisco, ele terá os seus bens indisponíveis”.

Já o professor Edgar Silveira Bueno Filho foi além e considerou que o papel do Poder Judiciário se resumia um mero chancelador de papéis concedendo a indisponibilidade.

²⁰ CF, art. 5º, XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

²¹ LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 699.

²² NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p.107.

O professor Geraldo Ataliba arrematou inicialmente que a lei estava elevando a Fazenda em posição infinita de superioridade o que causaria desequilíbrio entre as partes, portanto malferindo o princípio da igualdade.²³

Há também quem minore as críticas acerca da plenitude do contraditório em contraposição a dificuldade encontrada pela Fazenda Pública de atingir o seu objetivo maior como ressaltou o jurista Vittorio Cassone e Maria Eugênia Teixeira Cassone:

“O instituto em objeto tem recebido críticas da doutrina, por não proporcionar a plenitude do contraditório e da ampla defesa. É preciso, contudo, refletir sobre as dificuldades que, muitas vezes, envolvem a cobrança de créditos tributários, mormente em relação aos sujeitos passivos que procuram, de toda forma, esquivar-se do pagamento, o que, em face da demora na solução definitiva dos processos administrativos e/ou judiciais, faz com que, nem sempre, ao final, a Fazenda Pública consiga cobrar seu crédito.”²⁴

Passados anos, grande parte da doutrina e jurisprudência já não sustenta mais essas teses haja vista que a indisponibilidade em móveis, imóveis e passivo circulante nada impede a possibilidade de se continuar a auferir lucros, e ofertar defesa contra o deferimento da medida liminar tanto quanto em face da ação principal em sede de contestação sem falar das diversas defesas heterotópicas cabíveis contra a execução fiscal.

²³ Em Seminário organizado e promovido pelo Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial - IDEPE e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, registrado na íntegra pela Revista Trimestral de Direito Público no 3/1993

²⁴ Processo tributário: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas. p. 499-500.

Tratou-se, por conseguinte, de aceitar a medida cautelar fiscal como instrumento processual que conferiu a Fazenda Pública uma maior garantia da solvabilidade da obrigação tributária sempre com os olhos fitos na eliminação da possibilidade de ver o contribuinte dilapidar seu patrimônio assim não honrando suas obrigações fiscais.

O Código Tributário Nacional recepcionado pela lei maior, em seu artigo 3º, dispõe que a atividade administrativa fiscal é plenamente vinculada, ou seja, não depende da vontade ou da discricionariedade ou dos caprichos da autoridade fiscal a cobrança de tributos. É um imperativo legal e moral. Tributo que se deve é tributo que se deve pagar para que o Estado cumpra com suas obrigações.

Portanto, a medida instrumental é legítima e necessária para assegurar a garantia da recuperação do crédito fiscal e não foi comprovado que não respeite princípios basilares tampouco que prive o requerido do direito de propriedade ou da ampla defesa como será abordado a seguir.

2. Princípios constitucionais de relevância para o enfrentamento da medida cautelar fiscal: Contraditório e ampla defesa.

Quando se discute o princípio do contraditório e da ampla defesa deve ser observado que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”* (Constituição Federal, art. 5º, LV).

O princípio do contraditório corresponde a uma manifestação do princípio do Estado de direito e tem íntima ligação com o da igualdade das partes e o do direito de ação, pois o texto constitucional, ao garantir aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, ou seja, significa que tanto o direito de ação quanto o direito de defesa são manifestação do princípio do contraditório.

Por princípio do contraditório deve entender-se, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, e, doutro, a possibilidade de as partes retorquirem aos atos que lhe sejam desfavoráveis. Os contendores têm direito de deduzir suas pretensões e defesas, de realizar as provas que requereram para demonstrar a existência de seu direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos.

Por ampla defesa, deve-se entender o “asseguramento de condições que possibilitam ao réu apresentar, no processo, todos os elementos de que dispõe”²⁵, tais como direito à defesa técnica por advogado, evitando-se o desequilíbrio endoprocessual e a injustiça.

Podemos afirmar ainda que o contraditório é a decorrência direta da ampla defesa, pois todo ato produzido no processo deve ensejar o direito da outra parte de se opor e produzir contraprova. Exige igualdade de possibilidades no processo, ressaltando-se que quem exercita o direito de ação, quem ajuíza a demanda, teve o benefício da iniciativa. E o direito ao contraditório visa compensar essa vantagem, propiciando meios compensatórios da perda da iniciativa, sendo que a ampla defesa objetiva restaurar a igualdade entre as partes que são essencialmente diferentes.

²⁵ TAVARES, André Ramos. Curso de direito constitucional. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 667.

Willis Santiago Guerra Filho, ao explicar sobre o princípio do contraditório e o direito de ação situada na dimensão processual da constituição e dos direitos fundamentais, ensina que as constituições e os direitos fundamentais possuem uma dimensão processual, que talvez seja a mais importante, considerados numa perspectiva realista:

“Não há processo sem respeito efetivo do contraditório, o que nos faz associar o princípio a um princípio informativo, precisamente aquele político, que garante a plenitude do acesso ao Judiciário”²⁶.

Todos os sujeitos processuais envolvidos no processo poderão invocar o princípio do contraditório em seu favor, como ocorre com o autor, réu, assistente simples e litisconsorcial, oponente, chamado ao processo, Ministério Público, Fazenda Pública em casos de seu interesse. Assim, contraditório significa dar conhecimento da existência da ação e todos os atos do processo civil, tendo como contraface a possibilidade das partes litigantes reagirem aos atos que lhe sejam desfavoráveis.

Afirma com propriedade o insigne jurista, Nelson Nery júnior que:

“Os contendores têm direito de deduzir suas pretensões e defesas, de realizar as provas que requereram para demonstrar a existência de seu

²⁶ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Processo constitucional e direitos fundamentais. 3ª ed., São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003, p. 40

direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos”²⁷.

Entendimentos de datas recentes vinculam o princípio do devido processo legal como o direito ao procedimento adequado com fins no princípio do contraditório e a ampla defesa, ou ainda como o direito ao procedimento adequado como corolário do direito fundamental à tutela efetiva.

Nesta senda, atendendo ao princípio do contraditório na medida cautelar fiscal é ofertado ao requerido o direito de apresentação de defesa porquanto tão logo seja deferida a medida de indisponibilidade mediante despacho caberá agravo de instrumento consoante dicção do art. 7º da MCF.

Há que se observar que, antes da concessão da medida, o magistrado analisa os aspectos de admissibilidade sob o prisma da Lei nº 8.397/92 para a concessão da medida liminar, sendo certo que o fez nos ditames da fundamentação exigida por lei e sob os prismas do necessário *fumus bonis iuris* e do *periculum in mora*.

Nesse contexto o Supremo Tribunal Federal nos autos do processo de nº RE 210729²⁸ decidiu não haver nenhuma mácula ou cerceamento para com a atuação jurisdicional quando da aplicação do art. 2º, IV, e 7º da Lei 8397/92, e assim foi entabulado na forma que segue o seguinte aresto:

²⁷ NERY JÚNIOR, Nelson. Princípios do processo civil na constituição federal. 6ª ed., São Paulo: RT, 2000, p.132.

²⁸ RE 210729 / AL – ALAGOAS RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. NERI DA SILVEIRA Julgamento: 14/05/1999.

(...) Quanto ao mais, não procede a irresignação. A toda a evidência, como, aliás, bem enfatizou o tribunal de origem, a medida cautelar fiscal, instituída pela Lei n.º 8.397/92, em tudo se assemelha a outras da mesma espécie, existentes no ordenamento jurídico brasileiro. E sua concessão liminar não encerra, absolutamente, lesão às garantias do contraditório e da ampla defesa: seguem-se a ela a citação do requerido para contestar e, se for o caso, a produção de provas em audiência. É forçoso concluir que o processo cautelar, cujo traço característico é a instrumentalidade – vale dizer, assegurar a eficácia do provimento judicial definitivo, o resultado útil do processo principal - não contrariando o postulado do devido processo legal, antes lhe rende homenagem”.

Por isso, em razão da ampla possibilidade de retorsão que a lei confere ao requerido o direito de questionar a concessão da medida liminar na ação cautelar sendo facultada a produção de provas e a juntada de documentos em procedimento adequado conferindo-lhe, assim, o direito de defesa e estabelecendo o equilíbrio endoprocessual.

2.1 Princípio da Propriedade

O Estado possui meios jurídicos assecuratórios, como a medida cautelar fiscal, dentre outros, que busca garantir que o sujeito passivo da relação tributária cumpra o seu dever de pagar o tributo a que está obrigado e, muitas vezes, a maneira com que a Fazenda pretende assegurar a solvabilidade é com a constrição da propriedade ou bens.

Daí esbarra-se no princípio constitucional da propriedade que reza no inc. LIV, do art. 5º, da Constituição Federal que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Nesse contexto é que assinala ANDRÉ RAMOS TAVARES que: o contraditório está compreendido na noção do direito ao “devido processo legal”. Este, por seu turno, apresenta uma faceta processual (garantia de a parte utilizar-se de todos os meios jurídicos existentes para a sua defesa) e outra material (necessidade de se observar o princípio da proporcionalidade, como o resguardo da vida, da liberdade e da propriedade)²⁹.

Portanto, aos que sustentam a inconstitucionalidade, a reclamação contra o deferimento da liminar da medida cautelar fiscal sem a oitiva das partes “*inaudita altera pars*” é medida que atenta gravemente aos direitos constitucionais, ao contraditório e ao devido processo legal.

Assim, a iniciativa fiscal de indisponibilizar bens dos requeridos sem antes ter a oportunidade de questionar a existência e validade do crédito tributário na estância administrativa é severamente criticada por parte da doutrina.

Há que se lembrar, ainda, que os direitos fundamentais somente poderão ser restringidos por normas constitucionais devidamente autorizadas pelo legislador originário. Poderá ser restringida diretamente no antiplano constitucional e indiretamente o texto constitucional autorizado o legislador infraconstitucional a fazê-lo. Contudo, não poderá este reduzir os direitos constitucionais do sujeito passivo na legislação tributária e malferir princípios constitucionais.

²⁹ TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 3 ed., 2006, p. 627 e 647.

Para parte da doutrina a Fazenda Pública tem instrumentos de proteção ao seu crédito em decorrência de privilégios e garantias advindos do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, especialmente nos artigos de 183 a 196, os quais foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, entretanto, a outra parte doutrina não concorda com a criação das novas garantias do crédito tributário em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram como disposto em lei.

Igualmente, não concordam com a implementação da medida cautelar fiscal tanto quanto com o arrolamento de bens ou direitos e até a utilização de indisponibilidade por meios eletrônicos ou ‘*penhora on line*’.

A respeito do assunto lecionou o Professore Hugo de Brito Machado em obra conjunta no seguinte sentido³⁰:

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

“O inciso LIV do art. 5º da Lei Suprema é claro ao impedir que alguém seja privado de seus bens sem o devido processo legal. Tornar um bem

³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Penhora on-line. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André (Organizadores) Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 61-63

indisponível é privar o seu possuidor dele dispor livremente, o que vale dizer, é não permitir que possa ter todos os recursos necessários para sua ampla defesa em qualquer processo administrativo.

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

Ora se, de um lado, o Fisco retira a disponibilidade dos bens antes do encerramento do processo administrativo de outro lado, retira o direito à ampla defesa neste processo, ao tornar indisponíveis bens que, talvez viessem a gerar recursos para a defesa do contribuinte. Desta forma, o processo cautelar fiscal fere, frontalmente, o artigo 5º, inciso LIV, ao privar o contribuinte da disponibilidade de seus bens antes do fim do processo administrativo, e o inciso LV ao eliminar a possibilidade de sua utilização para o custeio da defesa do contribuinte.”

Já outro ferrenho crítico da medida cautelar fiscal, o professor Ives Gandra da Silva Martins, em obra acerca do assunto cautelar fiscal, rotulando-a como um instrumento de redução do direito de defesa desde a Constituição de 1988, como um primeiro golpe à ampla defesa (princípio da propriedade, inocência e contraditório), explana no seguinte sentido:

“Uma das características, entretanto, da prática legislativa adotada – repito – após 1988 foi a de os governos, por meio de sucessivas leis, reduzirem gradativamente tais direitos, ao ponto de se poder considerar hoje que o

tema do direito de defesa tornou-se texto de tertúlias acadêmicas, nas instituições de letras ou nas reuniões filosóficas”³¹.

Por outro lado, doutrinariamente, existem vozes que comungam pensamento que vão ao encontro do entendimento de constitucionalidade acatada pelo Supremo Tribunal Federal, como explana a Aldemário Araújo de Castro ao analisar a constitucionalidade da Lei afirma categoricamente:

“Primeiro, a lei da cautelar fiscal não ofende o princípio constitucional do devido processo legal. Com efeito, proíbe o Texto Maior que alguém seja privado de seus bens e, com a cautelar fiscal, não ocorre a privação dos bens de quem quer que seja. Continuam tais bens com a mesma propriedade anterior, a posse permanece inalterada e possibilidade de se auferir os frutos de sua exploração é plena. Dar o elastério pretendido por alguns a garantia constitucional do devido processo legal significa, por via transversa, anular outra garantia constitucional: a tutela das ameaças de lesão à direito (art. 5º, inciso XXXV da CF). Na linha de raciocínio sustentada contra a cautelar fiscal seria irremediavelmente declarada a “pena de morte” de todas as medidas assecuratórias de direitos, ou seja, das cautelares. É evidente que se fosse preciso um prolongado e penoso procedimento anterior a efetivação das cautelares estas perderiam seu sentido. Ocorreria exatamente o vaticínio do art. 798 do CPC (“... o juiz determinará as medidas provisórias que julgar adequadas, quando houver fundado receio de que uma parte, antes do

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André : (Organizadores). Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2.006.

juízo de valor, que a lesão sofrida pelo autor, em consequência do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação.”).³²”

O órgão maior da nossa jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal, quanto ao reclamo de malferimento do princípio da propriedade, no bojo do já citado acórdão de nº 210729 decidiu pela inexistência de inconstitucionalidade vez que apenas o direito de dispor é privado preservando os demais direito de gozo e fruição, *verbis*:

Ademais, o recorrente não se viu privado de seus bens, verdadeiramente. Em rigor, apenas o direito de deles dispor, e ainda assim de forma restrita, foi-lhe retirado, temporária e provisoriamente. Acrescente-se, por fim, que "decisão contrária ao interesse da parte" - como a proferida, fundamentalmente, nestes autos - "não configura negativa de prestação jurisdicional" (AgRgRE n.º 226.887-PE, Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 11-12-98).

Por derradeiro, Fernando Martuscelli em discordância a Ives Gandra da Silva Martins também concordou com a posição defendida pelo professor Aldemário e assim, em obra que aborda medida cautelar no âmbito tributário sustentou:

³² <http://www.aldemario.adv.br/indisponibilidade.htm>, acesso em 20/05/2013.

“Com o devido respeito à doutrina do nobre jurista, entende-se que dar guarida às suas lições significaria, por via transversa, anular outra garantia constitucional: a tutela das ameaças de lesão à direito, albergada pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Lei Magna. Nas palavras do professor Aldemário Araújo Castro, citado em obra organizada por Ives Gandra, Rogério Gandra e André Elali, com essa “linha de raciocínio sustentada contra a cautelar fiscal seria irremediavelmente declarada a “pena de morte” de todas as medidas assecuratórias de direitos, ou seja, as cautelares”^[3].

O autor arremata ainda alinhamento com a decisão do Supremo Tribunal de Justiça que decidiu não haver nenhuma supressão patrimonial e aduziu: “a restrição, circunstancial, temporária e limitada, da disponibilidade dos bens” do devedor jamais pode ser confundida com a privação patrimonial aludida pelo douto constitucionalista Ives Gandra, prevista em um dos incisos do artigo 5º da Constituição mencionado alhures (MARTUSCELLI, 1998, p. 23).

O que extrai das ideias esposadas é que não há direitos absolutos e até mesmo a titularidade ante ao comando constitucional no art. 5º, XXII e XXIII, protege o exercício lícito do direito de propriedade, sendo ressaltado que dever ser condicionado ao cumprimento econômico e à satisfação de bem comum e da função social.

A norma constitucional prevê, além das hipóteses de desapropriação (arts. 182, §4º, III, e 184) outras, como a que são utilizadas para fins ilícitos relacionada à atividade ilícita de cultura de plantas ilegais psicotrópicas (art. 243 da CF) como perdimentos de bens, além do que a propriedade deva atender a sua função social.

Fato é que foi conferido ao legislador ordinário, meios de assegurar a garantia do crédito tributário mediante medidas efetivas e daí, há que se diferenciar o bloqueio de bens (indisponibilidade) do perdimento de bens a título de sanção sustentado por muitos como sublinha Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

“Por essas razões, torna-se lícito afirmar que o constituinte vinculou a privação de bens ao processo legal, aquela pena simboliza tarefa exclusiva do Judiciário, ao qual incumbe aplicá-la, quando for o caso, tudo em rigorosa simetria com o devido processo legal”³³.

Portanto, a utilização das medidas cautelares fiscais como localização de bens não específicos e sua indisponibilidade, o que não acontece com o arresto existente na lei 6830/80 tampouco com a indisponibilidade insculpida no art. 185 – A do CTN, a qual pressupõe citação e não oferta de bens atendam a necessidade da Fazenda Pública na cobrança de seus créditos, principalmente porque seu deferimento pressupõe basicamente a prova da constituição do crédito fiscal pelo lançamento, bem como qualquer dos elementos do art. 2º da presente medida.

Em conclusão, como as medidas cautelares fiscais são revestidas das características das medidas cautelares comuns, em especial a provisoriedade, portanto não há definitividade na indisponibilização de bens ou direitos, pois carece de decisão de mérito tanto no bojo do processo principal da medida acautelatória como na futura execução fiscal,

³³ Jardim, Eduardo Marcial Ferreira. Perdimento de mercadoria ou bens. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 54, 1990, p.84).

assim não é comum indisponibilizar bens de qualquer valor em razão de a Fazenda ver barrada sua pretensão face ao mero inadimplemento.

Há que haver prudência por parte da Fazenda Pública ao utilizar da medida sopesando o valor da dívida em relação ao patrimônio conhecido do contribuinte, aliado à criteriosa análise utilizada pelo Poder Judiciário que, percebendo haver abuso pode tanto liberar imediatamente os bens bloqueados como condenar em verbas sucumbências quando do julgamento da ação principal.

Ressalta-se, por fim, que a jurisprudência tem valorizado os princípios constitucionais em comunhão com o princípio da dignidade humana e não incomum a liberação imóveis caracterizados como bem de família ou a liberação de verbas destinadas a pagamentos salariais.

CAPÍTULO III

NATUREZA JURÍDICA, ALCANCE DA MEDIDA CAUTELAR FISCAL, REQUISITOS PARA A INCLUSÃO POLO PASSIVO E ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL.

3. Natureza jurídica e requisitos da medida cautelar fiscal.

Como já abordado nos capítulos iniciais acerca da tutela de urgência, a medida cautelar fiscal é parte de um todo que estuda as medidas cautelares em geral, portanto é medida que visa assegurar e facilitar a cobrança de tributos pelo fisco, sem agredir os princípios da Constituição Federal, em especial o devido processo legal.

A medida cautelar fiscal possui espeque no Código Tributário Nacional o qual foi recepcionado pela Constituição Federal na integralidade quanto ao capítulo que trata das garantias e privilégios do crédito tributário. Inicialmente, foi criado para facilitar e assegurar a cobrança dos tributos e evitar a fraude à execução com arrimo dos art. 183 a 193 do CTN.

A Fazenda Pública, ante suas garantias e privilégios, por vezes não precisa alegar a fraude a execução em razão do conteúdo da norma do art. 184 do CTN que aduz:

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

Ante a leitura do texto é incontestável a utilidade e necessidade da medida cautelar fiscal, ora por buscar imprimir maior celeridade, ora por conferir maior garantia na cobrança do crédito público quando houver risco de que o patrimônio do requerido esteja sendo dilapidado ou que o monitoramento administrativo avise que o valor atual do débito compromete o patrimônio existente.

Posteriormente a edição da Lei Complementar nº 118/2005 passou-se a estender o reconhecimento da fraude não apenas nos processos em fase de execução, mas em toda e qualquer alienação que seja suficiente para ameaçar a solvência do crédito fiscal, como será dito adiante.

É nessa esteira que, como já explanado anteriormente, os procedimentos de urgência tem por escopo assegurar que o sujeito passivo tenha seu patrimônio indisponibilizado como garantia da satisfação da execução principal. Logo, a lei como medida autorizadora para a concessão da medida cautelar fiscal requer em geral que haja havido a prova literal da constituição do crédito fiscal, bem como a prova documental de alguns das hipóteses mencionadas no artigo da lei como veremos a seguir.

A medida cautelar fiscal possui uma maior amplitude para causas fiscais, assim tutela todos os créditos da Fazenda Pública, não somente o tributário. A medida poderá, quando demonstrado o perigo da demora, anteceder a própria constituição do crédito tributário. Claro que os casos terão que ser realmente graves e deverão demonstrar à contento o *consilium fraudis*.

Quanto ao aspecto procedimental, em breve síntese, a medida cautelar fiscal para ser ajuizada, em geral no juízo competente da execução fiscal, clama por duas condições: 1) que o crédito fiscal esteja devidamente constituído em razão de o processo administrativo ter chegado ao seu final ou que o tributo esteja lançado pelo contribuinte. 2) que haja ocorrido qualquer das condições a que se refere os incisos abaixo relacionados aduzindo que devem ser apresenta prova com documentos, cujos registros não ponham dúvida a respeito dos fatos afirmados.

A razão pela qual é possível o ajuizamento de uma medida cautelar fiscal, faz-se mister estarem presentes os requisitos enumerados nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 8.397/1992, *in verbis*:

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

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

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

III. caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens que possui;

- IV. contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;
- V. notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:
 - a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;
 - b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiro;
- VI. possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;
- VII. aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;
- VIII. tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;
- IX. pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

Portanto, sendo claro a prova da constituição do crédito fiscal atendendo a regra contida no artigo 3º, I, da Lei n.º 8.397/1992 e a adequação a um dos incisos do artigo citado, não há que se fazer a exigência de culpa ou dolo dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como passou a exigir o Poder Judiciário inserindo comando legal não existente o que será abordado adiante.

No que diz respeito ao requisito essencial do art. 3º, constitui divergência doutrinária acerca do conteúdo do inciso I, qual seja, a prova literal da constituição do crédito fiscal tanto quanto a dificuldade para o direito processual em razão de sua direta correlação com o direito material.

Nessa trilha, necessário deixar claro qual o momento da constituição definitiva do crédito tributário para podermos fazer uso da cautelar fiscal ou, ainda verificar, conforme

constou no parágrafo único do art. 1º da referida lei, quais as situações excepcionais em que se permitem a utilização deste instrumento antes da constituição definitiva fiscal.

Cumpre ressaltar, não se tratar de mera ilação doutrinária, mas de categórica imposição da norma legal. Com efeito, para evitar o uso indiscriminado ou injustificado da medida preventiva, o art. 3º da lei nº 8.397 impõe, textualmente, razoáveis exigências quanto à apresentação da documentação da respectiva petição inicial e instrução da causa, como demonstra o artigo abaixo transcrito:

"Art. 3º - Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I - prova literal da constituição do crédito fiscal;

II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente". (grifei)

Trata-se, portanto, de lei que tem por escopo resguardar recebimento de créditos tributários ou não, antes ou após iniciado o curso da execução fiscal. Como já dito alhures, trata-se de processo cautelar de processo de urgência, haja vista que os procedimentos previstos concentram tutelas de urgência conservativas e satisfativas, sendo-lhes comum a característica da urgência e da sumariedade formal e material da cognição, como bem explanou o professor Marcelo Abelha Rodrigues³⁴.

De outro norte, intrinsecamente ao aspecto processual, a cautelar fiscal, como todas as outras medidas cautelares, inominadas ou específicas, reclama a presença, para sua

³⁴ RODRIGUES, Marcelo Abelha. Manual de Direito Processual Civil. 4ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p.665.

concessão, de dois requisitos, quais sejam, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, como já comentado alhures, assim, calha indicar o entendimento do festejado jurista Humberto Theodoro Junior que assim pontuou:

(...) para alcançar a medida cautelar, a parte tem que demonstrar seu direito ao processo principal (fumus boni iuris) e a necessidade da providência emergencial para evitar que o provimento final do processo principal se frustre, diante do risco de dano irreparável a consumir-se antes da solução definitiva da lide (periculum in mora).³⁵

Nesse mesmo sentido é o escólio de Alexandre Freitas Câmara:

O primeiro requisito de concessão da tutela jurisdicional cautelar, tradicionalmente apontada pela doutrina, é o designado pela expressão latina fumus boni iuris, que pode ser traduzida por “fumaça do bom direito”. (...)

Verifica-se, pois, que a tutela jurisdicional cautelar será prestada com base em cognição sumária, e não em cognição exauriente (como se dá, como regra, com a tutela jurisdicional de natureza cognitiva). A exigência de certa quanto à existência do direito substancial para que se pudesse prestar a tutela cautelar tornaria a mesma um instrumento absolutamente inútil. (...)

Assim, verifica-se que é da própria natureza do processo cautelar, que tem por finalidade a prestação célere de uma espécie de tutela jurisdicional capaz de assegurar a efetividade de outro provimento jurisdicional, a ser

³⁵ Artigo publicado na RT 739/119.

prestado em outro processo, que a cognição nela exercida seja sumária, devendo a prestação da tutela jurisdicional cautelar ser entregue quando demonstrada a probabilidade de existência do direito substancial afirmado pelo demandante.

*(...) Outro requisito é exigido, e a ele se dá, tradicionalmente, o nome de *periculum in mora* (ou seja, perigo da demora). Isto porque, como sabido, a tutela jurisdicional cautelar é modalidade de tutela de urgência, destinada a proteger a efetividade de um futuro provimento jurisdicional, que está diante da iminência de não alcançar resultados práticos dele esperados. É esta situação de perigo iminente que recebe o nome de *periculum in mora*, sendo sua presença necessária para que a tutela cautelar possa ser prestada pelo Estado-Juiz.³⁶*

Extrai-se, dessa forma, que a medida cautelar cuida-se de uma tutela de urgência, tomada com base numa cognição sumária, ou seja, com base numa potencialidade/probabilidade.

Essa é a razão pela qual a discussão a ser travada sobre restar ou não caracterizada a responsabilidade dos sócios-administradores deve ser realizada na ação principal (execução fiscal, por meio dos embargos à execução, ou ação anulatória de débito fiscal) onde haverá a cognição exauriente a respeito da retro matéria.

Ademais, se fosse admissível a discussão sobre a responsabilidade tributária do sócio-gerente em sede de liminar em ação cautelar fiscal não haveria razão para a existência daquelas ações de conhecimento (ajuizamento de embargos à execução em sede de execução fiscal e ação anulatória de débito fiscal).

³⁶ Lições de Direito Processual Civil. 6 ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 33-38.

Evidente que apenas e tão somente na ampla via do processo de conhecimento é que matéria afeta ao mérito da dívida (onde está inclusa a questão da existência ou não da responsabilidade tributária dos recorridos) pode ser discutida, somente nessa via que os fatos podem ser perquiridos e apenas nesse processo que a lide pode ser dirimida.

Como bem delineado pelo ilustre doutrinador Humberto Theodoro Júnior³⁷, na demanda cautelar tão somente se decide se há ou não riscos para a efetividade ou utilidade do processo principal, jamais se discutindo se a parte detém ou não direito subjetivo material que pretende opor à outra parte.

Há casos em que a questão de ilegitimidade do sócio-gerente não comporta discussão em sede de cautelar fiscal, mormente porque a presunção da legitimidade milita a favor do crédito tributário, sendo que os requisitos necessários para concessão da cautelar (indisponibilidade patrimonial) são os previstos na lei nº 8.397/1992, e não os da responsabilização pessoal do sócio-administrativo (artigo 135 do CTN).

Enfatizou-se inexistir dependência entre aquilo que é exigido no processo principal e o processo cautelar. Por essa razão, destacou que a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social somente pode ser invocada por ocasião de eventual redirecionamento de execução fiscal contra os sócios, não importando sua responsabilidade fiscal para a decretação da indisponibilidade por ocasião da medida cautelar.

Exemplificando o explicado cito o julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que relatou:

“a indisponibilidade dos bens é medida de cautela, que objetiva assegurar eventual futuro redirecionamento da execução, não se confundindo com este”, ou seja, “o fim imediato do processo cautelar fiscal é preservar o

³⁷ Curso de Direito Processual Civil. vol. I, 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 47.

crédito tributário, e garantir o bom resultado do processo de execução, neste, sim, discutir-se-á o direito substantivo das partes”³⁸.

De todo o modo, e por essa razão, conclui-se que o ente público, ao requerer a medida cautelar fiscal de indisponibilidade de bens dos sócios, não necessita demonstrar a ocorrência de dissolução irregular da pessoa jurídica, a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social, mas tão somente a presença dos requisitos específicos previstos na Lei n. 8.397/1.992. Entretanto, não é o atual posicionamento do Supremo Tribunal de Justiça.

2 – Alcance da medida cautelar fiscal e indisponibilidade patrimonial de sócios e responsáveis.

O magistério dominante ensina que de maneira alguma se pode tolerar a generalização da providência para atingir o sócio, tão somente em razão de sua qualidade de gerente da sociedade devedora.

Contudo, a sociedade de pessoas apresenta o sócio como responsável solidário por suas obrigações sociais, e nesse caso, é indubitável que o inadimplemento da obrigação fiscal da pessoa jurídica justifique a ação da Fazenda Pública contra o patrimônio do sócio co-devedor tributário.

³⁸ TRF-4 - AGRAVO DE INSTRUMENTO : AG 11361 SC 2006.04.00.011361-1

Porém, quando se trata de outros tipos de sociedade no qual a responsabilidade seja extraordinária, a responsabilidade do administrador dependerá da interpretação do direito material. Essa é a posição da doutrina dominante.

Há que se definir o momento em que o sócio-gerente de sociedade limitada deva suportar a responsabilidade pessoal da dívida da pessoa jurídica cujo ele seja o gerente. Ademais, essa situação trará segurança na definição do *fumus boni iuris*, essencial para autorizar o requerimento cautelar contra aquele que não é o devedor da obrigação originariamente.

O que comumente é alegado pela doutrina é que o art. 4º, § 1º, da lei 8.397/92, não poderá malferir os direitos de propriedade e do devido processo legal, igualmente, há que haver adequação aos preceitos constitucionais e a lei ordinária da medida cautelar fiscal e não se poderia ampliar ou dar outro conceito ao conteúdo dos art. 134 e 135 do CTN.

Tratam-se esses artigos de lei complementar, portanto, não alterável por lei ordinária tampouco haja a amplitude de seu alcance de modo a não aceitar que a medida cautelar inclua somente aqueles que serão futuramente responsáveis na execução fiscal.

Acerca do assunto Leonardo Greco assinalou:

"Se o acessório deve seguir o principal, sujeito passivo da medida cautelar não pode ser quem não tenha legitimidade passiva para a execução fiscal"
(LEONARDO GRECO, Medida Cautelar Fiscal, RT, 685/256).

Também acerca do tema, adverte BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"Em todos os casos citados (do art. 134), quem responderá pelo crédito tributário será sempre o devedor originário (sujeito passivo da obrigação tributária). No caso de terceiro, arrolado na lei (como o sócio) intervir em determinado ato ou se omitir no que for responsável, esse terceiro também responderá pelo crédito tributário, embora solidariamente e apenas nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte"³⁹.

Há que se notar, portanto, que a doutrina em sua quase plenitude defende que a medida cautelar deva levar em conta os mesmos requisitos para a inclusão de sócios na execução fiscal.

Entretanto, ousou discordar e entendo que, presente tanto o *fumus boni juris* quanto o *periculum in mora*, não há que se falar que estejam presentes as exigências da ação principal, mormente dos art. 134 e 135 do CTN porque a adoção da medida encontra respaldo legal para a medida acautelatória e a lei não faz tal ressalva restritiva devendo atender aos requisitos inseridos no Código Tributário Nacional. E, se assim o for deverá também atender ao disposto no art. 204 do referido código e considerar que “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

Ora, considerando que CTN é lei complementar e a lei da medida cautelar fiscal deverá atender ao seu conteúdo sem dar maior amplitude atendendo aos requisitos do art. 134

³⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, 3ª ed., Rio, Forense, 1995, v. II, nº 24, 7.1, p. 520.

e 135 do CTN quando da análise do alcance da concessão da liminar em ação cautelar fiscal, de igual modo, deveria atender ao comando do art. 204 do CTN.

Melhor explicando, nos casos em que a dívida se encontra inscrita, há que se transferir ao requerido o ônus da prova que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, o que deverá ser realizado em sede de contestação no bojo da ação cautelar fiscal, ou ainda nos embargos à execução fiscal.

Nesse rastro é necessário demonstrar que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), nos termos do artigo 135 do CTN (infração à lei), que tal exigência resta transferida ao requerido em razão do entendimento conjunto com a ordem jurídica, confrontando os art. 204 do CTN com o art. 135.

Ouso dizer que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é mal interpretado ou até contraditório. Explico: Mal interpretado porque sua escrita se baseou em interpretação conjunta com a jurisprudência de que a simples inadimplência não é causa autorizadora para a extensão da indisponibilidade acauteladora dos bens do sócio administrador, contudo, é requisito de concessão da medida urgente o inciso V que denota que: *“notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;”*.

Assim, *prima facie*, não há falar em atenção aos requisitos da ação principal ora porque, o não recolhimento dos tributos fiscais implica diretamente em infração à lei ora porque, fazendo da mesma maneira uma interpretação conjunta e concomitante, o nome do sócio gerente quase sempre estará presente na execução fiscal de forma que, se não poderá não ter seus bens bloqueados em razão do débito, poderá ter seus bens bloqueados porquanto

seu nome conste na CDA como prediz o julgamento firmado e com atributo do efeito repetitivo de controvérsia, vejamos o acórdão do TRF 1ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL –
RESPONSABILIDADE DE SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA.

1 - Sobre a responsabilidade do sócio-gerente, tem-se a observar o disposto no art. 134, III, do CTN, que lhe impõe responsabilidade subsidiária pelos débitos da empresa, decorrente dos atos que intervier ou pelas omissões de que for responsável (ausência de recolhimento do tributo, por exemplo). (AGTAG nº 2007.01.00.037746-2/BA, Rel. Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, D.J. de 29.02.2008).

2 – No caso específico dos autos, o Embargante limitou-se a alegar que não exerceu, à época do surgimento da obrigação tributária, qualquer função de gerência na sociedade, deixando, contudo, de comprovar sua alegação, pois sequer trouxe aos autos cópia dos atos constitutivos da sociedade empresária. Não se desincumbiu, assim, o Embargante do ônus da prova das suas alegações (art. 333, II, CPC), devendo prevalecer, portanto, a presunção de liquidez e certeza da CDA, da qual consta o seu nome, como co-responsável tributário (art. 3º da Lei nº 6.830/80).

...

Quanto ao mérito, esta Corte Superior ao apreciar o Recurso Especial Representativo de Controvérsia de n. 1.104.900-ES, decidiu que: "[...] se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou

seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'".

Portanto extrai-se do julgado que a ocupação do posto de sócio gerente à época do fato gerador configura condição mais que suficiente para que haja a responsabilização, e assim há que se estenderem os efeitos da medida cautelar aos sócios os quais constam da certidão da dívida ativa, sendo que os requisitos do art. 135 do CTN deverão ser analisados apenas quando se tratar de terceiros ou de administrador que não figure como sócio na CDA.

A respeito do julgado acima, o Tribunal já se pronunciou que iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN.

Porém, o caso somente se aplica quando o administrador não é sócio da empresa, pois a lei pode estender a responsabilidade aos não sócios: “§ 2º *A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública*”.

Prosseguindo o raciocínio, se a Fazenda Pública, ao propor a ação, e não visualizando qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao administrador (que poderá não ser sócio) e, posteriormente, pretender voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

De qualquer modo, se a execução que foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN, c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

E, se por acaso, a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

Trata-se, portanto, de aparente contradição do entendimento firmado pelo tribunal em exigir a comprovação de dolo, infração à lei ou de outros motivos ensejadores de redirecionamento para responsabilização do sócio quando da propositura da ação cautelar fiscal.

Nessa ordem de ideias, e a despeito da justificativa do acórdão referênciado que vem sendo interpretado não adequadamente, é que o STJ decidiu que:

"os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto acessória por natureza" (REsp 722.998/MT).

Temos aqui uma aparente contradição, pois a justificativa do acórdão se firmou tão somente no entendimento de que a simples falta do pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária dos sócios quando existem outros requisitos que justificam o ajuizamento da ação cautelar fiscal. (AgRg no REsp 1.122.807/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/04/2010).

O que se indaga é?: Se o Colendo Tribunal exige os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal também na ação cautelar fiscal, posto ser acessória por natureza, logo teria que restringir tais requisitos apenas aos administradores não sócios vez que, aos sócios, deveria ser aplicado igualmente o entendimento de que a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa e, portanto, tal exigência não deveria existir.

Contudo, não é o que está escrito no acórdão paradigma que firmou entendimento de que: “a simples falta do pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária dos sócios”.

Ademais, calha afirmar que a juntada de qualquer outro elemento atenderia a prova que requer o art. 2º da lei, por exemplo, a juntada de tela que demonstrasse que o contribuinte possua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta pelo órgão fazendário ou, outro documento qualquer que atendesse a cognição não exauriente.

Contudo, mesmo assim dificilmente o Poder Judiciário concederia a medida por entender que a indisponibilidade é medida demais gravosa ao requerido que não consegue a manutenção da atividade comercial de modo a matar uma célula empresarial.

A assertiva não resiste a uma acurada análise que traz a baila o princípio da igualdade, a concorrência desleal e a locupletamento ilícito caracterizado pela oneração e prejuízo aos que recolhem seus impostos regularmente.

De igual modo, há que se ressaltar que a Lei Federal nº 8.137/1990, que cuida do crime de sonegação fiscal, em seu artigo 2º, inciso II⁴⁰, tipifica como crime contra a ordem tributária o fato de o contribuinte deixar de recolher, no prazo legal, o valor do tributo

⁴⁰ Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II. deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

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

descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. Repisa lembrar que esse tipo de desconto ocorre comumente nos impostos indiretos, o mais comum deles é o ICMS entre outros.

Como é cediço, quando da alienação de mercadorias e/ou da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o contribuinte de direito – aquele responsável pelo adimplemento do tributo – acaba agregando no preço do serviço ou da mercadoria o valor referente ao imposto (ICMS), por exemplo, podendo ocorrer em outros impostos.

Dessa forma, constata-se que ao consumidor (contribuinte de fato), apesar de não ter relação jurídica tributária para com o Fisco, é transpassado o ônus tributacional (embutido no preço da mercadoria ou do serviço), motivo pelo qual não recolhendo o ICMS no prazo assinalado pela legislação estadual infere-se no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, o qual autoriza o requerimento de indisponibilidade de seus bens em sede de cautelar fiscal, justificando o malferimento da lei, ainda entendendo que a lei não faz menção a essa necessidade de demonstração.

A título de exemplificação, citando o ICMS, que é um tributo retido do contribuinte de fato (*consumidor*) e recolhido pelo contribuinte de direito (*comerciante*), é evidente que se este último e seu administrador, ao reterem o valor do imposto e não repassaram ao fisco, agiram de má-fé, com ardil criminoso e com patente infração à lei, o que, mais uma vez, provoca a responsabilização dos Administradores.

Veja-se a jurisprudência abaixo transcrita que explicita o caráter indireto do ICMS e deixa patente a conclusão de que há infração à lei no fato de retê-lo do consumidor (*contribuinte de fato*) e não repassá-lo ao fisco:

TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ICMS – TRIBUTO INDIRETO – TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL – ART. 166, DO CTN – ILEGITIMIDADE ATIVA.

1. ICMS é de natureza indireta, porquanto o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mesma, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o tributo já pago pelo consumidor de seus produtos. (...). (STJ, AGRESP n.º 440.300/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 09.12.2002).

Contudo essa também não é a posição jurisprudencial do Supremo Tribunal de Justiça que compactua entendimento como o do ilustre jurista, o professor Humberto Theodoro Júnior, de que a jurisprudência do Supremo Tribunal não transformou o art. 135, III do CTN numa fonte de obrigação objetiva e automática dos sócios pelas dívidas tributárias da sociedade, e é preciso que se demonstre que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social⁴¹. E, nessa toada prediz o acórdão que ora se junta:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. REQUISITOS. A mera inadimplência do devedor após a notificação para pagamento (Lei n nº 8.397/92, art. 2º, V, a) não é suficiente para autorizar o ajuizamento de medida cautelar fiscal. O procedimento cautelar, seja fiscal ou ordinário, requer o risco da ineficácia do provimento final. Ora, se tal risco inexistente, se o ente político prescinde de demonstrar

⁴¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. Medida Cautelar Fiscal – Responsabilidade tributária do sócio gerente (CTN, art. 135), São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 739, maio de 1997, p. 123.

concretamente ao órgão julgador que seu crédito pode se esvaír, o pressuposto da medida cautelar inexistente. Conclusão contrária implicaria admitir que a medida cautelar seria cabível em qualquer execução fiscal em que o contribuinte tivesse sido previamente notificado para pagamento." (TRF4; Apelação Cível nº 9999 SC 0001099-80.2010.404.9999; 2ª Turma; Rel. Luciane Amaral Corrêa Münch; J. 20/07/2010; DE. 05/08/2010).

Portanto, sempre tendo em vista os requisitos da medida cautelar para a sua concessão e, em especial, a sua cognição não exauriente, é incabível que se exija, para a concessão de medida cautelar seja atendido os requisitos da ação principal, e, mesmo que se desça a tal especificidade, não haveria motivo para negar sua concessão quando for comprovado o requisito de que o devedor instado a pagar sua dívida fiscal não pagou e não ofertou bens a penhora, sem falar do estado de insolvência que é mais uma infração à lei e esse requisito passaremos a abordar.

Não obstante o entendimento de que há que se obedecer aos requisitos da ação principal, o requerimento de indisponibilização dos bens dos sócios por inadimplência é motivo merecedor de malferimento da lei. Qual lei? A lei nº 12.529/2011 ou o art. 50 do CC.

Merece, também, destaque ser permitido pelo ordenamento jurídico brasileiro a desconsideração da personalidade jurídica quando diante de infração da ordem econômica bem como quando diante de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração (artigo 34, caput e parágrafo único, da Lei n. 12.529/2011⁴²).

⁴² Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Nesse passo se, a partir do momento em que a dívida tributária possui valor superior ao patrimônio conhecido, nos termos do inciso VI que aduziu: *“possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido”*, portanto bastando para tanto o fisco jungir aos autos a declaração da receita federal de bens em confronto com o valor da dívida já é motivo suficiente para a concessão da medida cautelar, desmerecendo averiguar a responsabilização aventada no acórdão paradigma.

Assim, resta caracterizado a fumaça do bom direito do estado de insolvência marcada pela má-administração, bem como o uso abusivo do direito de personalidade jurídica, autorizada pela lei para a propositura da demanda e coibindo a criação de ambiente econômico desequilibrado ao desenvolvimento das atividades mercantis, o que completa, caso entenda ser necessário, os requisitos do art. 135 do CTN.

De se notar que, pessoa jurídica que atua nessas condições, querendo ou não, está atuando de forma lesiva à ordem econômica, propiciando, inclusive, que seus bens sejam comercializados em valor inferior no mercado local, nacional e internacional, ferindo gravemente o direito econômico e caracterizando espécie de concorrência desleal.

Faz-se mister destacar que o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp n. 1.141.447/SP, onde ficou assentado que o regramento contido no ordenamento jurídico brasileiro (artigo 50, do CC) exige 02 (dois) requisitos para a

Parágrafo único. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

desconsideração da personalidade jurídica, um de ordem objetiva e outro de natureza subjetiva.

No aspecto objetivo, requer-se a inexistência de bens no ativo patrimonial da empresa suficientes à satisfação do débito. No tocante ao requisito subjetivo, corresponde à colocação dos bens suscetíveis à execução no patrimônio particular do sócio-gerente, controlador das atividades da empresa devedora.

Esse entendimento poderá causar uma modificação no entendimento firmado anteriormente que requeria prova da má-fé dos devedores ou flagrante infração contra a lei quando a empresa não possui bens capazes de dar sustentáculos as suas dívidas, nos termos do requisito do art. 135 do CTN. O julgado ficou com a seguinte ementa:

DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL DE 2002. 1) DISTINÇÃO DE RESPONSABILIDADE DE NATUREZA SOCIETÁRIA. 2) REQUISITO OBJETIVO E REQUISITO SUBJETIVO. 3) ALEGAÇÃO DE DESPREZO DO ELEMENTO SUBJETIVO AFASTADA.

I - Conceitua-se a desconsideração da pessoa jurídica como instituto pelo qual se ignora a existência da pessoa jurídica para responsabilizar seus integrantes pelas consequências de relações jurídicas que a envolvam, distinguindo-se a sua natureza da responsabilidade contratual societária do sócio da empresa.

II - O artigo 50 do Código Civil de 2002 exige dois requisitos, com ênfase para o primeiro, objetivo, consistente na inexistência de bens no ativo patrimonial da empresa suficientes à satisfação do débito e o segundo, subjetivo, evidenciado na colocação dos bens suscetíveis à execução no

patrimônio particular do sócio - no caso, sócio-gerente controlador das atividades da empresa devedora.

III - Acórdão cuja fundamentação satisfaz aos dois requisitos exigidos, resistindo aos argumentos do Recurso Especial que alega violação ao artigo 50 do Código Civil de 2002.

IV - Recurso Especial improvido. (STJ, REsp 1141447/SP, Rel. Ministro SIDNEI BENETI, TERCEIRA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 05/04/2011). (Grifou-se).

Insta salientar, portanto, que no caso de acolhimento de concessão de indisponibilidade por não pagamento de dívida resulta na infração de lei que acaba por autorizar a concessão da medida liminar necessária para indisponibilização dos bens pretendidos visando assegurar a solvência do crédito público.

3. O entendimento do Supremo Tribunal de Justiça e outras considerações relevantes.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do ministro Teori Albino Zavascki proferido nos autos do processo do recurso especial de nº 1.101.728 - SP (2008/0244024-6), afrontou a questão discutida nos Tribunais acerca da possibilidade do alcance da medida cautelar fiscal contra os sócios e administradores em razão do comando legal dos art. 2º e 3º da Lei nº 8.397/1992 e da exigência da jurisprudência do STJ que requer que, para que haja a responsabilização do sócio deva haver as situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN.

O extrato do acórdão assim se constituiu:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CAUTELAR FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INDISPONIBILIDADE DOS BENS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI 8.397/92. AUSÊNCIA DE ANÁLISE QUANTO À COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE MANDATO, INFRAÇÃO À LEI OU AO REGULAMENTO. NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN.

1. ...

2. O Tribunal de origem manteve sentença de procedência de medida cautelar fiscal, com fundamento no art. 2º, VI e VII, da Lei 8.397/92, determinando a indisponibilidade de bens pessoais da recorrente e da empresa executada até a satisfação do crédito tributário.

3. O requerimento da medida cautelar independe de prévia constituição do crédito tributário na hipótese em que o devedor, notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento da exação, pratica atos visando ao não cumprimento da obrigação, ou seja, aliena ou transfere bens de sua propriedade, sem proceder à devida comunicação ao órgão fazendário competente.

4. No entanto, esta Turma já decidiu que "os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto acessória por natureza" (REsp 722.998/MT, Rel. ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28/04/2006).

5. A decretação da indisponibilidade dos bens do sócio, ora recorrente, no Tribunal de origem, baseou-se unicamente no fato de o devedor ter sido citado para pagamento da dívida tributária.

6. "A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp. 1.101.728/SP, Min. Teori Albino Zavascki, na sessão do dia 11.3.2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, firmou entendimento de que a simples falta do pagamento de tributo não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade subsidiária dos sócios" (AgRg no REsp 1.122.807/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 23/04/2010).

7. Recurso especial provido.

Inicialmente o Ministro relata que o caso trata da necessidade de aplicação dos requisitos da ação principal para acolhimento da extensão da indisponibilidade para os sócios e administradores consoantes denotam os artigos 2º e seguintes do texto da lei 8.397/92.

Pontua o acórdão que, a aludida regra deve ser interpretada *cum grano salis*, em virtude da remansosa jurisprudência do STJ acerca da responsabilidade tributária dos sócios em que se tem exigido não somente que sejam estendidos os efeitos da medida cautelar fiscal, e conseqüentemente, a indisponibilidade patrimonial, efeito imediato da decretação da medida cautelar fiscal, somente pode ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, desde que demonstrado que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), nos termos do artigo 135, do CTN.

Exemplifica que no caso de liquidação de sociedade de pessoas, os sócios são "solidariamente" responsáveis (artigo 134, do CTN) nos atos em que intervieram ou pelas omissões que lhes forem atribuídas.

Desta feita, o julgado do Ministro segue o precedente da Corte no sentido de que:

"(...) Não deve prevalecer, portanto, o disposto no artigo 4º, § 2º, da Lei 8.397/92, ao estabelecer que, na concessão de medida cautelar fiscal, 'a indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador'. Em se tratando de responsabilidade subjetiva, é mister que lhe seja imputada a autoria do ato ilegal, o que se mostra inviável quando o sócio sequer era administrador da sociedade à época da ocorrência do fato gerador do débito tributário pendente de pagamento.(...)" (REsp 197278/AL, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ de 24.06.2002).

In casu, verifica-se que para a decretação da indisponibilidade dos bens dos sócios, o eminente ministro tanto quanto parte da jurisprudência requer seja configurada ofensa ao artigo 135, do CTN, que necessita de prova de que as obrigações tributárias resultaram de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (responsabilidade pessoal), não acolhendo, portanto o entendimento no sentido de que a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e *pro labore*, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público.

Em que pese a posição firmada pelo C. Tribunal tenta-se aqui, demonstrar que, existem diversas razões que demonstram que o entendimento firmado é parcialmente equivocado.

Primeiro, porque a medida cautelar fiscal incidirá nos bens do ativo permanente e poderá ser estendida aos bens da figura do sócio-gerente, acionistas controladores ou terceiros

e, por conseguinte, esse poderá ter declarado indisponíveis, quando presente a situação descrita no artigo 4º, § 1º, da Lei nº 8.397/1992, *in verbis*:

Art. 4º. (...)

§ 1º. Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:

a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício;

b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos.

§ 2º. A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.

Tem-se que a medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo da obrigação tributária quando o devedor notificado pela Fazenda Pública, para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade (alínea “a”, do inciso V, do artigo 2º, da Lei nº 8.397/92).”

Conclui-se, que existe súmula que aduz que simples ausência de pagamento de tributo, não acarreta, por si só, a responsabilidade dos sócios. Contudo, há que se levar em conta a diferença entre o simples inadimplemento que seria o não pagamento do tributo por pouco meses em contraposição a situação elencada na lei que é, *v.g.*, o comprometimento com dívidas fiscais que ultrapassem 30% do patrimônio ou o cancelamento da inscrição no

cadastro de contribuinte ou ainda, a prova de que existem dívidas que comprometem a liquidez de seu patrimônio.

Assim, vez apresentadas documentalmente tais situações a medida carece ser deferida e, corroborando o alegado merece transcrição a ementa do julgado:

APELAÇÃO CÍVEL – MEDIDA CAUTELAR FISCAL – LEI 8.397/1992 – BENS DO ACIONISTA CONTROLADOR – SÓCIO PROPRIETÁRIO DE OITENTA POR CENTO DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO – LEGITIMIDADE PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL DE FÁCIL VISUALIZAÇÃO – RECURSO IMPROVIDO.

Observa-se ainda que os requisitos necessários para concessão da cautelar (indisponibilidade patrimonial) são os da Lei n. 8.397/92, e não os da responsabilização pessoal do sócio (artigo 135 do CTN), ou seja, não há dependência entre aquilo que é exigido no processo principal e o processo cautelar.

Ademais, a indisponibilidade dos bens é medida de cautela, que objetiva assegurar eventual futuro redirecionamento da execução, não se confundindo com este. O fim imediato do processo cautelar fiscal é preservar o crédito tributário, e garantir o bom resultado do processo de execução, neste, sim, discutir-se-á o direito substantivo das partes.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os juízes da Quinta Turma Cível do Tribunal de Justiça, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por maioria, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Revisor, vencido o Relator. (TJMS,

Apelação Cível 2010.024155-9, Órgão Julgador 5ª Turma Cível, Rel. Designado Des. Vladimir Abreu da Silva, Julgado em 19.08.2010).

É esse também o caso do entendimento em conjunto com o julgado que trata do redirecionamento da execução fiscal, o qual atesta que em casos em que o nome sócio conste na CDA existe a presunção de legitimidade da CDA, portanto o ônus da prova pertence ao contribuinte (RECURSO ESPECIAL "REPETITIVO" DE Nº 1.104.900-ES que foi assim vazado:

-
1. Constatado que a Corte de origem empregou fundamentação adequada e suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação dos art. 535 do CPC.
 2. O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 1.104.900/ES, na sistemática do art. 543-C do CPC, firmou jurisprudência no sentido de que, **se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.**
 3. Quanto à tese de que o depósito do valor executado bastaria para excluir o sócio do polo passivo, trata-se do encargo legal para embargar, que pode ser realizado por qualquer dos recorrentes, e não de quitação da dívida, conforme asseverado na decisão ora agravada, circunstância que não elide a responsabilidade do sócio.
 4. Agravo regimental não provido.
-

Consigna-se na jurisprudência do colendo Superior Tribunal de Justiça que não se pode firmar entendimento exigindo mais do que a lei requer, ou seja, requer-se haver comprovação das mesmas exigências do processo principal, o qual possua cognição não superficial, assim requer a prova de que não restou configurada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, que é a prova da má-fé ou de haver o descumprimento de lei.

Capítulo IV – Conclusão.

Na realidade muitos dos autores consultados para a consecução no presente trabalho parece previamente emitir entendimento em total desacordo com a hermenêutica e aplicação do direito ensinada por Carlos Maximiliano que aduziu com propriedade acerca das leis fiscais:

“Entretanto não se interpreta a lei tendo em vista só a defesa do contribuinte, nem tampouco a do Tesouro apenas. O cuidado do exegeta não pode ser unilateral: deve mostrar-se equânime o hermeneuta e conciliar os interesses em momentâneo, ocasional, contraste. Não atende somente à letra, nem se deixa dominar pela preocupação de restringir; resolve de modo que o sentido prevaleça e o fim óbvio, o transparente objetivo seja atingido. O escopo, a razão da lei, a causa dos valores jurídicos-sociais (*ratio legis*, dos romanos; *Wertuteil*, dos tudescos) influem mais do que a linguagem, infiel transmissora de idéias”⁴³.

⁴³ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito* – Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 333.

Não se deve propor, portanto, uma análise puramente com fito arrecadatório de modo a justificar que se assim não fosse o Estado não sobreviveria e seria descumpridora de suas obrigações sociais, mas há que se realizar uma interpretação conjunta entre a efetividade de uma ação exacional e a constitucionalidade dos meios que o Estado possui para tal fim de modo a não ferir princípios constitucionais insculpidos pela Constituição de 1988.

Neste quadro, conquanto Fazenda Pública sustente que a indisponibilidade não cause maiores desconfortos ao requerido nos autos da ação cautelar a assertiva não se mostra totalmente verdadeira. Primeiro, porque o deferimento da medida liminar confere imediatamente o bloqueio perante as instituições financeiras que não diferenciam os valores financeiros do ativo permanente e do ativo circulante, este último que é o mais líquido, como o dinheiro e outros recebíveis que serão transformados em dinheiro, consumidos ou vendidos no curto prazo, como aplicações, duplicatas a receber, investimentos temporários, estoques etc.

Já os bens do ativo permanente dificilmente são alcançados, assim, causando transtornos as empresas em razão de constrição indevida⁴⁴.

Há que se ressaltar que, não obstante tenha sido realizado o bloqueio de valores financeiros os quais muito provavelmente serão posteriormente liberados em razão de não pertencerem ao ativo permanente⁴⁵, comumente é efetuado o bloqueio em bens da Pessoa Jurídica que, provavelmente nada mais possuirá em seu patrimônio a partir do momento que receber a intimação do fiscal de rendas e provavelmente passará a dilapidar bens e, como não

⁴⁴ "Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

^{1º} Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo:

⁴⁵ RECURSO ESPECIAL Nº 690.740 - AL (2004/0135148-4), MINISTRO JOSÉ DELGADO.

houve a constituição do crédito tributário caracterizado pelo lançamento, a Fazenda terá o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para fazê-lo, sendo provável que nada será encontrado. Dessa forma poderá se tornar por muitas das vezes inútil a medida assecuratória se não houver ajustes na lei, tanto quanto a formação de uma jurisprudência consolidada que dê norte a referida lei.

Nessa senda, busca a Fazenda Pública o alcance dos bens do acionista controlador e envolvidos em razão do contrato social ou estatuto que possuam poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações. Entretanto, tal medida é de extrema dificuldade para o requerente, vez que a jurisprudência, até o momento, encontra-se desfavorável quanto a amplitude da indisponibilidade aos bens pessoais dos sócios e envolvidos por requerer que seja efetuada prova de má gestão ou má-fé, o que é extremamente difícil para o requerente em sede de liminar em medida cautelar fiscal.

De outro norte, ao confeccionar um auto de infração com valores vultuosos, geralmente os requisitos da medida cautelar estarão presentes, quais sejam, o previsto no art. 3º que exige a prova literal da constituição do crédito fiscal (provado geralmente pelo lançamento) e a prova documental de algum dos casos mencionados no art. 2º da referida lei.

Acrescenta-se ainda que, nos incisos da referida lei, consta o inciso “V” que afirma que notificada pela a Fazenda Pública para que se proceda ao recolhimento do crédito fiscal, deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa a sua exigibilidade. Assim, como a ausência de notificação resulta em nulidade processual, e esse procedimento certamente será realizado pela Fazenda credora, até porque o requerido é obrigado a informar o endereço atualizado nos termos do CTN ou da lei do procedimento administrativo fiscal, e assim não o fazendo justifica a citação editalícia por meio do diário oficial, por vezes eletrônico.

Nesse caso, dificilmente o devedor escapa da não incidência da presente medida, isto é, basta lançar e notificar o devedor para que já haja embasamento legal suficiente para a expedição do mandado de indisponibilidade de bens.

Nesse contexto, embora a reclamação dos detratores da medida, a lei é constitucional, contudo, o magistrado costuma não aplicar a referida norma isoladamente por entender que o fato de não recolher tributos não justifica a indisponibilidade de bens, haveria que se realizar a prova dos requisitos do art. 135 do CTN quando do requerimento da medida liminar.

Contudo, não obstante o entendimento sumulado do C. Supremo Tribunal de Justiça que aponta que o simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal (sumula nº 353), o magistrado não deveria ignorar a norma do art. 2º da LMCF, por interpretação analógica ao entendimento sumulado pelo STJ e ignorar a validade da norma, não obstante reconheçamos que, há tempos, o juiz moderno não acata a função de simples aplicador da lei e passou a proferir decisões com interferência em políticas públicas em razão de maior ativismo judicial e dinamismo demonstrado pela atividade jurisdicional moderna.

No bojo do presente estudo foram apresentadas posições antagônicas encontradas tanto na aplicação quanto no afastamento da medida cautelar fiscal. Ademais, não obstante tais posições, fato é que a medida resistiu por mais de vinte anos e não teve a sua constitucionalidade julgada, não se configurou, portanto, malferimento de preceitos constitucionais.

Todavia, concordando com parte da doutrina e jurisprudência, a lei da ação cautelar fiscal é merecedora de ressalvas quando da aplicação do texto originário, ora

limitando o alcance pretendido pela Fazenda em relação aos envolvidos diretamente com o fato gerador, ora diminuindo o espectro dos objetos penhoráveis, como dinheiro destinado a pagamentos de funcionários e imóveis albergado pela impenhorabilidade, bem como outras nulidades porventura visualizadas de ofício pelo magistrado.

Salienta ressaltar que o trabalho mostrou que a indisponibilidade não é tão tênue como quer mostrar o entendimento de muitos geralmente com laços afetuosos com a Fazenda, como também não se demonstrou ser tão desastrosa e confiscatória como querem os detratores da lei cautelar fiscal ou qualquer medida constritiva fiscal.

Entendo que a indisponibilidade tem seu papel fundamental no sentido de acautelar a solvência do crédito fiscal, porém carece de melhor aprimoramento como o realizado pela União que avançou para medidas administrativas assecuratórias como o arrolamento fiscal. Este que monitora e vincula o contribuinte causando menos dissabores que a indisponibilidade e a penhora.

Porém, deve ser ressaltado que, o arrolamento monitora os bens do requerido que poderá dispor deles e, caso a Fazenda seja notificada ou não, quando da realização da transferência de algum bem, pode se requerer fraude a execução nos autos da ação de execução fiscal, procedimento demorado que pode dificultar mais ainda o recebimento crédito e andar na contra mão da celeridade e efetividade ambicionada e comentada no início do estudo.

A medida cautelar fiscal carece de mudanças em razão do posicionamento doutrinário que reduz e limita o seu alcance apenas para a Pessoa Jurídica. Quando há outros envolvidos se requer prova de má fé, dolo ou infringência de contratos sociais o que é extremamente difícil para o exequente demonstrar, mesmo que superficialmente. Ainda, a

jurisprudência não tem concedido bloqueio de bens de sócios mediante a apresentação do “*fumus boni iuris*” por entender ser medida demasiadamente gravosa ao devedor.

Concluindo, reconhecamos, ainda que tardiamente, que o Estado vem desferindo esforço para o trâmite do processo em tempo razoável. O Estado, igualmente, não deve se imiscuir de realizar isso na seara fiscal, pois possui fundamental importância para a consecução dos objetivos da manutenção dos direitos garantistas em razão da promulgação da nossa Constituição Federal. Nessa trilha é que se tem acelerado com metas de julgamento por meio de cobranças do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), se tem realizado adesão a leilões virtuais desburocratizados e antecipados e o surgimento de novos tribunais federais e a interiorização e especialização da justiça federal.

O objetivo do presente estudo é fomentar as discussões das dificuldades enfrentadas pelo ajuizamento da medida cautelar fiscal, pois muitos procuradores que defendem suas instituições já não acreditam em sua eficiência pelas razões aqui esposadas.

Contudo, não hesito em afirmar que deva existir um aprimoramento dos mecanismos existentes entre o arrolamento fiscal no início da atuação fiscal, gerenciado pelo fiscal de rendas, reforçado pela atuação da medida cautelar fiscal como medida assecuratória de indisponibilidade de bens, e com o remate, em fase adiantada na execução fiscal dos meios acrescidos pela lei complementar 118/2005, em especial a indisponibilidade de bens e direitos.

Dessarte tem-se sobremaneira os órgãos fazendários medidas assecuratórias para o início ao combate a sonegação fiscal, que no Brasil ainda não é verdadeiramente caracterizado como atividade criminosa como acontece nos países de primeiro mundo que penalizam severa

e rigidamente, levando os infratores à prisão e passando a ser monitorado quase que integralmente em uma das suas maiores garantias conquistadas: a liberdade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Eduardo Arruda. Medida Cautelar Fiscal. Consultado no sítio eletrônico da página www.arrudaalvim.com.br. Acesso em 14.05.2013.

CÂMARA, Alexandre Freitas. Lições de Direito Processual Civil. 6 ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 33-38.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, op. cit., p. 245.

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

CASSONE, Vittorio, e CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. Processo tributário: teoria e prática. 3º ed. São Paulo: Atlas. p. 499-500.

CASTRO, Aldemário Araújo. A Advocacia e a recuperação de créditos públicos não pagos. Em Seminário organizado e promovido pelo Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial - IDEPE e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Disponível em <http://www.aldemario.adv.br/>, Consultado em: 01/05/2013.

CASTRO, Aldemário Araújo. <http://www.aldemario.adv.br/indisponibilidade.htm>, acesso em 20/05/2013.

FLACKS, Milton, Medida Cautelar Fiscal. Revista de Direito Administrativo, 192/72.

GRECO, Leonardo. Medida Cautelar Fiscal, RT, 685/256.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Processo constitucional e direitos fundamentais. 3ª ed., São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003, p. 40

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Perdimento de mercadoria ou bens, Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 54, 1990, p.84.

LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 699.

LIEBMAN, Enrico Túlio. Processo de Execução. São Paulo, Ed. Saraiva, 1.946. p.83.

LIMA NETO, Francisco Viera. Comentários à Lei de Medida Cautelar Fiscal. Editora de Direito. São Paulo. 1.998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra e ELALI, André : (Organizadores).Penhora on-line. In: , Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2.006. p. 61-63.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito,. – Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 333.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, 3ª ed., Rio, Forense, 1995, v. II, nº 24, 7.1, p. 520.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p.673.

NERY JÚNIOR, Nelson. Princípios do processo civil na constituição federal. 6ª ed., São Paulo: RT, 2000, p.132.

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

RODRIGUES, Marcelo Abelha, Manual de execução civil. 1ª ed., p. 14 – 26, Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

TAVARES, André Ramos. Curso de direito constitucional. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 640 e 667.

TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 3 ed., 2006, p. 627 e 647.

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

THEODORO JUNIOR, Humberto. “Processo Cautelar”, 18ª edição, São Paulo, Livraria e Editora Universitária de Direito., 1999, p.42.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. vol. I, 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 47.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Artigo publicado na RT 739/119.

TUCCI, José Rogério Cruz. “Garantia da prestação Jurisdicional sem dilações indevidas como colorário do devido processo legal”, Revista de Processo nº 66, p 71/78.

VILLEGAS, Hector B., “*El pacto de San José de Costa Rica y Los Derechos Humanos de Los Contribuyentes*”, Revista de Direito Tributário nº 51/11.

WATANABE, Kazuo. *Da Cognição no Processo Civil*, Bookseller, Campinas, 2000, p.58/59.

ZAVASCKI, Teori Albino, “ANTECIPAÇÃO DA TUTELA”, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 28.

RTDP - Seminário organizado e promovido pelo Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial - IDEPE e pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, registrado na íntegra pela Revista Trimestral de Direito Público nº 3/1993.

RE 210729 / AL – ALAGOAS RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. NERI DA SILVEIRA Julgamento: 14/05/1999.

TRF-4 - AGRAVO DE INSTRUMENTO : AG 11361 SC 2006.04.00.011361-1

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Biblioteca Digital Sapientia

Termo de Autorização para Publicação Eletrônica na Biblioteca Digital da PUC-SP

1) Tipo do documento: MLS

2) Identificação do documento/autor

Curso: Pós Graduação LATO SENSU – Especialização em Direito Processual Civil.

Autor: Luis Paulo dos Reis

Título: Tutela de urgência a favor do crédito fiscal : Medida cautelar fiscal.

Número de páginas: 84

E-mail: lupa67@gmail.com

RG: 20.498.290-X CPF: 112.056.048-98

Orientador: Professor Doutor José Alexandre Oliani Manzano

Data de entrega à COGEAE: 03/06/2013.

Serão publicadas na Biblioteca Digital somente as Monografias que obtiverem nota entre 9 e 10. As monografias com nota inferior a 9, serão publicados apenas os dados referenciais e o resumo.

3) Autorização de divulgação do trabalho completo na Biblioteca Digital (preenchimento obrigatório):

Sim Não

Justificativa (motivos de não autorização): _____

Na qualidade de titular dos direitos de autor da publicação supracitada, de acordo com a lei nº 9610/98, autorizo, à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, conforme permissão assinalada acima, do documento, em meio eletrônico, no formato PDF, para fins de leitura, impressão e/ou download pela Internet, a título de divulgação científica gerada pela Universidade.

Assinatura do

autor _____

Local e

data _____

Informe do Expediente da Secretaria

Nota obtida _____ Data de conclusão e ou Arguição _____
