

TUTELA CAUTELAR ANTECEDENTE NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Camila Gantois Martinelli Braga¹

Thiago Anton Alban²

RESUMO: Este trabalho visa defender a ideia de que a tutela cautelar no processo tributário não pode ser utilizada como instrumento para perpetuação *ad aeternum* do direito do contribuinte à certidão positiva de débitos com efeito de negativa, prevista no art. 206 do Código Tributário Nacional. Serão analisados os argumentos contrários e favoráveis à formulação do pedido principal após o deferimento da tutela cautelar, considerando-se que, no processo tributário, existe a possibilidade de antecipar a garantia a uma futura ação de execução fiscal, o que, *a priori*, confere ao contribuinte a opção de opor embargos ou de defender-se na ação anterior.

Palavras-Chaves: Tutela cautelar; processo tributário; suspensão da exigibilidade do crédito tributário; certidão positiva com efeito de negativa.

ABSTRACT: *This work aims to defend the idea that precautionary protection in tax process cannot be used as an instrument to perpetuate ad aeternum the taxpayer's right to a positive debt certificate with a negative effect, provided for in art. 206 of the National Tax Code. The arguments against and in favor of the formulation of the main request after the granting of precautionary protection will be analyzed, considering that, in tax process, it is possible to offer a guarantee to a future tax enforcement action, which, a priori, confers taxpayers the option of opposing embargoes or defending themselves in the previous action.*

Keywords: *Precautionary protection; tax process; suspension of the tax credit; positive debt certificate with negative effect.*

1. INTRODUÇÃO

De início, cumpre registrar a evolução da ideia do sincretismo processual no ordenamento jurídico pátrio, por meio do qual o processo se desenvolve de maneira mais eficiente em busca da concretização do direito fundamental à tutela jurisdicional célere e integral.

¹ Especialista em Direito Processual Civil pela PUC/MG. Bacharela em Direito pela UNIFACS, com recebimento de láurea acadêmica. Advogada.

² Mestre e doutorando em Direito pela UFBA. Especialista em Direito Tributário (PUC/MG) e em Direito do Estado (JusPodivm). Bacharel em Comunicação Social – Jornalismo (UFBA) e em Direito (UNIFACS). Procurador do Estado da Bahia. Professor do curso de Direito da UNIFACS.

O Código de Processo Civil de 2015 concentrou as fases do procedimento em cognitivo e executivo, deixando de contemplar, de maneira autônoma, a ação cautelar, embora tenha mantido a possibilidade de sua concessão como um incidente no curso do trâmite processual.

O artigo 305 e seguintes do CPC preveem a sistemática da tutela cautelar antecedente, exigindo o art. 308 a formulação do pedido principal no prazo de 30 dias, sob pena de cessar a eficácia da tutela concedida, nos termos do art. 309, do CPC. Com isso, tem-se o acautelamento do direito material discutido em juízo e a salvaguarda do resultado útil do processo.

Ocorre que a concessão da tutela provisória não pode consubstanciar um direito absoluto e *ad aeternum*; ao contrário, deve servir ao seu propósito: a conservação do direito de fundo, do bem da vida, que se realiza, em definitivo, com a formulação do pedido principal e, por conseguinte, seu deferimento após o devido processo legal.

No processo tributário, é comum que contribuintes requeiram a concessão de tutela provisória de natureza cautelar para suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, do Código Tributário Nacional, ou, ao menos, o oferecimento de seguro garantia com o intuito de obter a certidão positiva com efeito de negativa prevista no art. 206, também do CTN.

Este artigo se propõe a discutir essa segunda situação, que representa o deferimento parcial da tutela cautelar antecedente pleiteada, na medida em que possibilita ao contribuinte o acesso à certidão sem, contudo, suspender a exigibilidade do crédito tributário, o que obriga o autor a formular o seu pedido principal em 30 dias contados da decisão proferida.

2. BREVE ANÁLISE DA TUTELA CAUTELAR ANTECEDENTE E SUA APLICAÇÃO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

A tutela cautelar tem como objetivo salvaguardar o direito material vindicado, o que lhe confere a característica da referibilidade.

A preservação de certos direitos, mediante a antecipação dos efeitos de uma tutela definitiva não satisfativa, é imprescindível para a concretização do acesso à justiça e reforça a importância do instituto na ordem jurídica constitucional.

Nesse sentido são os ensinamentos de Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

A tutela cautelar não pode ser vista como dirigida a assegurar a utilidade do processo. Como é evidente, a única utilidade que o autor almeja quando vai a juízo é a tutela do direito material. Assim, a tutela cautelar somente pode ser relacionada com a efetividade da tutela do direito, ou com a segurança da situação tutelável, e não com a "seriedade da jurisdição" (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Processo cautelar*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 24)

A seu turno, observe-se o escólio de Ovídio Baptista da Silva:

Se suprimíssemos de um determinado ordenamento jurídico a tutela da aparência, impondo ao julgador o dever de julgar somente após ouvir ambas as partes, permitindo-lhes a produção de todas as provas que cada uma fosse capaz de trazer ao processo, certamente correríamos o risco de obter ao final da demanda, uma sentença primorosa em seu aspecto formal e assentada em juízo de veracidade do mais elevado grau, que, no entanto, poderia ser inútil sob o ponto de vista da efetividade do direito reclamado. O que ganhássemos em segurança teríamos perdido em efetividade (SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. *Curso de processo civil*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 19)

A tutela cautelar antecedente no processo tributário desempenha um papel crucial na busca por efetividade e justiça no âmbito fiscal. Este instrumento processual, regulamentado pelo CPC e adaptado ao contexto tributário, visa assegurar a eficácia da prestação jurisdicional, especialmente quando há risco de dano irreparável ou de difícil reparação.

O processo tributário, por sua própria natureza, envolve interesses financeiros do Estado e dos contribuintes. A busca por uma solução justa e equitativa demanda ferramentas que possibilitem a preservação dos direitos das partes envolvidas, evitando prejuízos irreversíveis enquanto se aguarda o desfecho do litígio tributário. Nesse contexto, a tutela cautelar antecedente emerge como um importante mecanismo de salvaguarda.

A aplicação da tutela cautelar antecedente no processo tributário permite a antecipação de medidas que visam garantir a eficácia da decisão final. Em situações em que há risco iminente de lesão a direitos patrimoniais, a concessão de medidas cautelares pode ser essencial para evitar danos irreparáveis às partes envolvidas.

Por exemplo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a garantia do juízo por meio de depósito judicial ou a vedação de medidas constritivas sobre o patrimônio do contribuinte são providências que podem ser buscadas através da tutela cautelar antecedente.

No cenário tributário, é comum que a demora na resolução dos litígios seja prejudicial aos contribuintes, impactando negativamente em suas atividades econômicas. A tutela cautelar antecedente, ao possibilitar a antecipação de medidas protetivas, contribui para a minimização desses efeitos, conferindo maior segurança jurídica aos contribuintes e evitando a possibilidade de prejuízos irreparáveis.

É importante ressaltar, contudo, que a concessão da tutela deve ser fundamentada em requisitos específicos, como a existência de prova inequívoca do direito alegado e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo. A análise cautelosa desses requisitos é essencial para evitar decisões precipitadas que possam prejudicar o equilíbrio entre os interesses das partes.

Ademais, a referida tutela cautelar não exclui a necessidade de um contraditório efetivo e da ampla defesa. Mesmo diante da urgência na concessão das medidas cautelares, é imperativo garantir que as partes tenham a oportunidade de se manifestar e apresentar argumentos contrários, assegurando, assim, a observância dos princípios constitucionais do devido processo legal.

Na relação de natureza tributária, o contribuinte em débito com o Fisco necessita, em muitos casos, do reconhecimento de sua regularidade fiscal para poder exercer as suas atividades, o que contribui para a existência de inúmeros pedidos de antecipação da garantia do juízo em sede de tutela cautelar antecedente, com base no art. 206 do Código Tributário Nacional.

Sobre o tema, confira-se a lição de André Mendes Moreira:

A primeira opção para obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, mormente em situações nas quais o contribuinte está premido pela necessidade de obtenção da referida certidão - face à existência de licitação iminente, *verbi gratia* - é, sem dúvida, o ajuizamento de ação cautelar inominada, preparatória de ação anulatória de débito fiscal, visando à antecipação da penhora em juízo. É dizer: não tendo sido proposta a execução fiscal (que, pelo ângulo da regularidade fiscal perante a Fazenda Pública, é benéfica para o contribuinte, pois possibilita a garantia do juízo com os consequentes efeitos previstos no art. 206 do CTN), os Tribunais e juízos de primeiro grau têm facultado ao contribuinte antecipar, via ação cautelar, os bens que

garantiriam o feito executivo, estendendo-lhe, por analogia, os efeitos previstos no art. 206 c/c art. 205 do CTN... (MOREIRA, André Mendes. Da certidão de débitos tributários com efeitos negativos - direito do contribuinte à sua renovação - medidas judiciais cabíveis. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 44. 2 de abril de 2014, p. 350).

Vide, também, o ensinamento de Humberto Theodoro Júnior:

A existência de obrigação tributária insatisfeita representa rave restrição à atividade empresarial do inadimplente, sobretudo em suas relações com a Administração Pública. Mesmo no relacionamento privado, há negócios que não se podem aperfeiçoar sem o comprovante de regularidade tributária. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 210).

A expedição da certidão positiva de débitos com efeito de negativa prevista no referido artigo não impede, *a priori*, que o Fisco ajuíze a demanda exacional, ao passo em que o sujeito passivo permanece no exercício dos atos necessários à preservação de sua atividade.

Se, de um lado, a Fazenda Pública busca satisfazer o interesse público na arrecadação e prestação de serviços essenciais à coletividade, de outro o contribuinte não pode ficar à mercê do provimento final para ter o seu direito material salvaguardado, sob pena de não haver mais utilidade na concessão da tutela final.

O contribuinte dispõe de uma série de ações antiexacionais para defender os seus interesses, a exemplo de ações anulatórias e mandados de segurança, assim como as ações declaratórias. Ademais, também pode se valer da sistemática da tutela provisória, sobretudo diante dos casos de fumaça do bom direito e perigo na demora do provimento jurisdicional definitivo.

Isso não pode representar, todavia, um poder absoluto em favor daquele que age de modo temerário e negligente. O contribuinte, de posse da certidão positiva com efeito de negativa, não pode ser favorecido com um provimento jurisdicional provisório e permanecer inerte na formulação do pedido principal, subvertendo a lógica do próprio instituto. Se assim o fosse, ao invés de uma tutela provisória, a parte seria agraciada com um provimento perene, embora concedido em sede de cognição sumária.

Ao ser deferido um pedido de tutela cautelar antecedente, a parte autora precisa cumprir o comando legal e deduzir o pedido principal em 30 dias, sob pena de perda de eficácia da tutela provisória.

Nesse sentido é a doutrina:

Havendo a efetivação da tutela cautelar requerido em caráter antecedente, o autor terá um prazo de 30 dias para formular o pedido principal nos mesmos autos em que foi deduzido o pedido de tutela cautelar. Caso o autor não deduza o pedido principal, dentro do prazo legal, cessa a eficácia da medida cautelar. A exigência legal tem o nítido objetivo de evitar que a medida cautelar, provisória por natureza, se eternize. Favorecida a parte com a proteção «cautelar, cabe a discussão da efetiva existência do direito material, que se dará com a devida formulação do pedido principal, sendo bastante razoável o prazo de 30 dias para a sua elaboração. O objetivo de não eternizar a medida cautelar é providência que se impõe nas situações cautelares que geram à parte contrária uma constrição de bens ou restrição de direitos, não sendo justificável que o réu permaneça indefinidamente nessa situação de desvantagem material. A redação do dispositivo legal é suficientemente clara ao estabelecer que o termo inicial da contagem do prazo é a efetivação da medida cautelar, ou seja, é o efetivo cumprimento no plano dos fatos da decisão concessiva da tutela cautelar. Para fins de contagem do prazo do art. 308, caput, do Novo CPC, é irrelevante o momento da propositura do processo ou mesmo da concessão da tutela; o único momento que interessa é o da efetivação da medida cautelar (NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil* - comentado artigo por artigo. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 499-500).

Ressalte-se que a ausência de formulação do pedido principal, neste caso, não causaria prejuízo imediato ao Fisco, pois ainda pode cobrar o crédito tributário dentro do prazo prescricional de 5 anos previsto no art. 174 do CTN. Contudo, essa não nos parece ser a compreensão mais acertada, como será visto a seguir.

3. CONCESSÃO PARCIAL DA TUTELA CAUTELAR ANTECEDENTE E PRAZO PARA PEDIDO DE TUTELA FINAL

Na vigência do Código de Processo Civil de 1973, o prazo para o ajuizamento da ação principal era de 30 dias, cuja não observância repercutia para fora do processo. Ou seja, a não propositura da nova demanda significava a perda da eficácia da medida concedida, assim como a extinção do processo cautelar em si.

Assim posicionava-se o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CAUTELAR PREPARATÓRIA. PRAZO DECADENCIAL PARA AJUIZAMENTO DA AÇÃO PRINCIPAL (CPC, ART. 806). DATA DA EFETIVAÇÃO DA LIMINAR. EXCLUSÃO DO NOME DA AUTORA DO CADASTRO DO SISBACEN. RECURSO PROVIDO.

1. O prazo decadencial de trinta dias, previsto no art. 806 do CPC, para o ajuizamento da ação principal é contado a partir da data da efetivação da liminar ou cautelar, concedida em procedimento preparatório.

2. Na hipótese, considera-se efetivada a cautelar na data da exclusão do nome da autora do cadastro do SISBACEN, ato material de cumprimento da decisão liminar, e não na data de mera juntada aos autos do ofício remetido à instituição financeira comunicando-lhe o deferimento da medida acautelatória.

3. Recurso especial provido.

(REsp n. 869.712/SC, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 28/2/2012, DJe de 16/3/2012).

Com a maturação da ideia de sincretismo processual, ampliou-se sobremaneira o objeto da demanda para incluir a tutela cautelar antecedente, o que alargou os limites cognitivos da lide. A não formulação do pedido principal dentro do prazo legal passou a acarretar a perda do direito com reflexos endoprocessuais, o que evidencia o caráter processual do prazo.

Enquanto a inação da parte na propositura da ação principal, na perspectiva do Código anterior, representava a perda do direito de demandar, atualmente, sob os influxos do processo sincrético, a não dedução do pedido principal provoca a perda da faculdade de ampliar os limites da cognição no processo já em curso.

Assim, forçoso concluir que o prazo de 30 dias para a formulação do pedido principal, após o deferimento da tutela cautelar antecedente, é preclusivo e processual; a inércia da parte implica na extinção do procedimento preparatório, sem resolução do mérito, e na perda da eficácia da medida concedida.

Outra discussão salutar que surge diz respeito ao termo inicial do referido prazo. Como visto anteriormente, segundo prescreve o art. 308 do CPC de 2015, o pedido principal deve ser formulado pela parte no interregno de 30 dias, após efetivada a tutela cautelar requerida em caráter antecedente.

Disso resulta a dúvida acerca do momento em que se considera efetivada a tutela para fins de início da contagem do prazo processual, sobretudo em face do cumprimento parcial do pleito acautelatório.

É evidente que, ao exigir a efetivação da tutela cautelar para dar início ao trintídio referido, tem-se a necessidade do cumprimento total da medida assecuratória do direito que se almeja salvaguardar; não basta, por conseguinte, a prática de algum ato executório nesse sentido.

Ao revés, a garantia fundamental à prestação jurisdicional efetiva e integral faz surgir a crença de que a satisfação parcial da cautelar não é suficiente para inaugurar a contagem do prazo processual a que alude o Código de Processo Civil.

Nas demandas de natureza tributária, é frequente o oferecimento de uma garantia ao juízo antecipadamente, por meio do ajuizamento de uma tutela cautelar antecedente, a fim de se obter uma certidão positiva com efeito de negativa.

Em alguns casos, postula o requerente, também, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que igualmente lhe garante acesso à referida certidão, na forma do art. 151, IV e V c/c art. 206 do CTN.

Como o objetivo do contribuinte foi oferecer uma garantia em antecipação a uma futura ação de execução fiscal, não pode permanecer inerte na formulação do pedido principal e continuar a se beneficiar com a certidão expedida em seu favor, sob pena de a tutela provisória vigorar indefinidamente, pois o que se espera de um processo democrático constitucional é o respeito à boa-fé de conduta e aos princípios da confiança e da segurança jurídica.

A vingar a renovação da garantia pelo endosso da apólice ao final de cada período de vigência, mantendo-se a tutela cautelar *ad aeternum* sem que a parte formule o pedido principal nos autos, estar-se-á prestigiando aquele que age de modo temerário e desleal, em detrimento do Poder Público e da coletividade.

A melhor solução, portanto, é intimar o contribuinte para que formule o pedido principal no trintídio legal, sob pena de sustação dos efeitos da tutela concedida. Entendimento contrário transformaria a tutela cautelar em um processo teratológico, esvaziando-se por completo o seu objetivo e razão de ser.

Além disso, caso a decisão determine a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não intime o contribuinte para formular o pedido principal, o Fisco estará proibido de ajuizar a execução fiscal e de discutir o débito indefinidamente.

Ocorre que, na prática, a intimação do autor para formular o pedido principal em 30 dias lhe é desfavorável, pois terá menos tempo para desenvolver a sua tese de defesa, como será visto adiante.

4. TUTELA CAUTELAR E DEFESA DO CONTRIBUINTE

Não raras vezes trava-se uma discussão entre contribuinte e Fisco na qual aquele formula um pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, subsidiariamente, oferece uma garantia, com o objetivo de ter acesso à certidão positiva de débitos com efeito de negativa prevista no art. 206 do CTN.

A possibilidade de o contribuinte antecipar-se a uma futura ação de execução fiscal é reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende da leitura do seguinte acórdão, proferido sob o regime dos recursos repetitivos (Tema 237):

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

1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007)

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

antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.

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

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

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

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

- *omissis* -

(REsp nº 1.123.669/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010).

Se o pedido principal for deferido, não poderá a Fazenda Pública ajuizar a ação de execução fiscal, o que, conseqüentemente, resulta na não abertura de eventual prazo para opor os embargos previstos no art. 16 da Lei nº 6.830/80; a lei de execução fiscal.

Sendo assim, deverá o juízo competente intimar o autor para que formule o pedido principal no prazo de 30 dias previsto no art. 308 do CPC. Não obstante, em muitas situações, o juízo acaba por não proceder dessa forma, o que acaba por tornar permanente a tutela que se pretendia provisória.

Na segunda hipótese (deferimento do pedido subsidiário), estar-se-á diante da concessão parcial da tutela cautelar, na medida em que a exigibilidade do crédito tributário não é suspensa, autorizando-se, portanto, o ajuizamento do executivo fiscal, apesar de o juízo aceitar a garantia que foi oferecida em antecipação a esta.

Perceba-se que, caso o autor seja intimado para formular o pedido principal em 30 dias, como determina o CPC, cria-se, na prática, um cenário desfavorável ao contribuinte, pois ele terá menos tempo para desenvolver a sua tese de defesa.

Se a garantia foi oferecida em antecipação a uma futura ação de execução fiscal, como está previsto na segunda parte do art. 206 do CTN, e se o juízo a aceita, a solução que aparenta ser mais coerente é aguardar o ajuizamento do feito executivo para que, trasladada a garantia para aqueles autos, seja o autor intimado para opor embargos, cujo prazo também é de 30 dias, contados da formalização da garantia.

Isso se torna ainda mais nítido quando se analisa o art. 55, 2º, I, do CPC, segundo o qual há conexão entre a ação de conhecimento e a ação de execução referente ao mesmo título; ou seja, o juízo que deferiu a cautelar será prevento para conhecer da ação de execução fiscal, demonstrando-se que terá o controle da situação.

A proposta deste artigo, portanto, é defender que, neste caso específico, é possível suspender a formulação do pedido principal na demanda de natureza cautelar enquanto o contribuinte aguarda o ajuizamento da execução fiscal, oportunidade em que deduzirá o seu pleito em sede de embargos.

Não se desconhece do entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que a Fazenda Pública não pode ser compelida a exercer a sua pretensão de cobrança quando o contribuinte assim desejar, pois dispõe do prazo de 5 anos para assim proceder.

Confira-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL/2015. NÃO OCORRÊNCIA. AÇÃO CAUTELAR DE CAUÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE FUTURA PENHORA. SUPERVENIÊNCIA DA EXECUÇÃO FISCAL. PERDA DE OBJETO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DAS PARTES. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM PROPÓSITO PREQUESTIONADOR. MULTA. AFASTAMENTO. SÚMULA 98/STJ. AGRAVO INTERNO PROVIDO.

- *omissis* -

3. O acórdão recorrido consignou: "Como decidido anteriormente, no que tange à atribuição do ônus sucumbencial, nosso ordenamento adota o princípio da causalidade, segundo o qual a condenação em honorários deverá recair sobre aquele que deu causa à demanda. Não há que se falar, portanto, em responsabilidade da Fazenda pela propositura desta ação. O fato de a requerente ter de buscar junto ao Poder Judiciário a suspensão da exigibilidade dos referidos créditos tributários e a expedição da certidão de regularidade fiscal não serve, por si só, como justificativa para transferir à União o ônus sucumbencial,

porquanto, como dito, as inscrições impeditivas decorrem da própria atuação da empresa como contribuinte inadimplente, que deve arcar com as consequências de seus atos. A Fazenda Pública tem o prazo prescricional para ajuizar a execução fiscal. Não é obrigada a interpor o executivo no tempo em que interessa ao devedor, antes da prescrição; em contrapartida, o devedor pode assegurar a dívida a fim de obter as certidões dos arts. 205/206 do CTN. Nesse cenário, obviamente que não se pode dizer que quem causou esta demanda foi o Fisco, justo porque o Poder Público estava no seu tempo para ajuizar o executivo. Seria um absurdo 'agraciar' o contribuinte inadimplente com honorários de sucumbência em cautelar de garantia, se a cautela foi intentada justamente porque o contribuinte tornou-se devedor do Fisco. Dessa forma, em conformidade com o princípio da causalidade, inverteu-se a sucumbência para condenar a autora ao pagamento das custas processuais e de honorários advocatícios em favor da União, de 8% do valor atribuído à causa nos termos do artigo 85, parágrafo 3º, inciso II, do Código de Processo Civil obedecendo-se ainda, na elaboração dos cálculos, o disposto no parágrafo 5º, do referido artigo."

4. Por outro lado, a Primeira Turma do STJ, ao julgar o AREsp 1.521.312/MS, da relatoria do eminente Ministro Gurgel de Faria, entendeu que não se pode atribuir à Fazenda a responsabilidade pelo ajuizamento da ação cautelar por não ser possível imputar ao credor a obrigatoriedade de imediata propositura da ação executiva. Ademais, em se tratando de ação cautelar de caução preparatória para futura constrição, possui "natureza jurídica de incidente processual inerente à execução fiscal, não guardando autonomia a ensejar condenação em honorários advocatícios em desfavor de qualquer das partes".

- *omissis* -

(AgInt no AREsp n. 1.996.760/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 4/4/2023).

Apesar disso, considerando-se que o ato de inscrição do débito em dívida ativa e o conseqüente ajuizamento da execução fiscal é um mero exaurimento do trânsito em julgado do processo administrativo fiscal, ou da constituição do crédito espontaneamente pelo contribuinte (Súmula nº 436, do STJ), a propositura, de logo, do feito executivo é favorável ao Fisco, pois, tão cedo exerça o seu dever-poder (na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello³) de cobrança, tão logo a questão será decidida pelo Poder Judiciário, possivelmente em seu favor.

³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 869.

A estrutura da Constituição Federal, influenciada pelo *Welfare State*, não permite concluir que o Estado possui mais poderes do que deveres, sobretudo quando trata de demandas de natureza tributária, instrumentos de captação de recursos necessários à implementação de diversas políticas públicas.

Não é por outro motivo que o art. 37, XXII, da Constituição Federal estabelece que “as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

Alie-se a isso o fato de a novel reforma tributária decorrente da PEC nº 45/2019, convertida na Emenda Constitucional nº 132/2023, ter incluído o § 3º no art. 145 da CF, que elenca, dentre outros princípios do Sistema Tributário Nacional, o da cooperação, que pode ser interpretado como cooperação entre Estado e contribuinte, ante a própria natureza de um Estado democrático (e participativo) de direito, à luz, ainda, do princípio da boa-fé objetiva (arts. 1º e 5º do CPC).

Ademais, caso o autor seja obrigado a formular o pedido principal em 30 dias, que é a regra processual, pode existir o entendimento de que ele não poderá embargar a futura execução fiscal por motivo de preclusão, pois a jurisprudência do STJ entende que os embargos à execução e a ação anulatória são fungíveis e passíveis de litispendência.

Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284 DO STF. PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. LITISPENDÊNCIA ENTRE AÇÃO ANULATÓRIA E EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. SÚMULA 83 DO STJ. TRÍPLICE IDENTIDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ.

- *omissis* -

4. A conformidade do acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior, que admite a ocorrência de litispendência entre ação anulatória e embargos à execução fiscal, atrai o óbice de conhecimento estampado na Súmula 83 do STJ, sendo certo que a revisão do juízo referente à existência da tríplice identidade entre essas demandas pressupõe reexame de matéria fática, inviável no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ.

5. Agravo interno não provido, com aplicação de multa.
(AgInt no AREsp n. 1.060.069/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/11/2017, DJe de 19/2/2018.)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL EM CURSO. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. POSSIBILIDADE. CONEXÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE DE OFERTA DE GARANTIA, NECESSÁRIA APENAS À OBTENÇÃO DO ESPECIAL EFEITO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO.

1. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional.

2. Ações dessa espécie têm natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência.

3. O exercício do direito constitucional de ação, para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, independe da oferta de garantia, indispensável apenas na hipótese de o devedor pretender obter a suspensão da exigibilidade do débito impugnado.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp n. 574.357/SP, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 25/4/2006, REPDJ de 12/06/2006, p. 439, DJ de 4/5/2006, p. 135)

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. GARANTIA DO JUÍZO. PENHORA INSUFICIENTE.

- *omissis* -

2. Cumpre considerar que os embargos à execução, visando ao reconhecimento da ilegitimidade do débito fiscal em execução, têm natureza de ação cognitiva, semelhante à da ação anulatória autônoma. Assim, a insuficiência ou mesmo a inexistência de garantia não acarreta necessariamente a extinção do processo. Interpretação sistemática e teleológica do CPC, permite o entendimento de que a rejeição dos embargos não afasta a

viabilidade de seu recebimento e processamento como ação autônoma, ainda que sem a eficácia de suspender a execução. Esse entendimento é compatível com o princípio da instrumentalidade das formas e da economia processual, já que evita a propositura de outra ação, com idênticas partes, causa de pedir e pedido da anterior.

3. Recurso especial a se dá provimento.

(REsp n. 758.266/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 4/8/2005, DJ de 22/8/2005, p. 167)

Ressalte-se que a Constituição Federal consagra, em seu art. 5º, LV, o direito ao contraditório; cláusula pétrea inafastável, conforme art. 60, § 4º, IV.

A inicial executória pode trazer elementos novos que não foram objeto de consideração do contribuinte quando o seu pedido principal foi formulado nos autos da tutela cautelar antecedente, o que reforça o entendimento de que é mais vantajoso opor embargos, ocasião em que poderá esgotar a matéria de defesa.

Nesse caso, deverá ser concedido um prazo para que o executado apresente defesa em relação às matérias novas, uma vez que não se pode falar em preclusão quando a inicial da execução fiscal apresenta elementos ainda não trazidos ao debate, em analogia ao que dispõem os arts. 203, do CTN, e art. 2º, § 8º, da Lei nº 6.830/1980.

5. CONCLUSÃO

A discussão acerca da concessão parcial da cautelar antecedente e do início do prazo para que o autor formule o seu pedido principal envolve uma série de questionamentos que transcendem a relação triangular do processo, sobretudo quando se está em jogo o interesse público primário.

A existência de um prazo preclusivo para que o autor apresente em juízo o seu pedido principal deixa evidente que o ordenamento jurídico não aceita comportamentos desidiosos, o que se justifica ainda mais quando envolve o Poder Público. É certo que a relação que se desenvolve entre contribuinte e Fisco deve respeitar, com maior razão, as previsões legais, mantendo-se um equilíbrio necessário ao processo.

Ao provocar o Judiciário para oferecer uma garantia prévia a uma futura execução fiscal e fazer jus à certidão positiva de débitos com efeito de negativa, o sujeito passivo da exação deve atuar de forma responsável e atenta, observando-se

o trintídio legal estabelecido no CPC para requerer, por exemplo, a extinção do débito a título de pedido principal.

Pensar que uma decisão provisória proferida em um procedimento preparatório pode ser constantemente renovada, apesar do desrespeito às formalidades legais, é cancelar um cenário atentatório aos anseios coletivos. Imaginar, contudo, que a satisfação parcial da pretensão cautelar é suficiente para iniciar o prazo de que dispõe o contribuinte para formular o seu pedido principal também não parece ser a solução mais consentânea com o espírito da lei.

Isso porque o indivíduo precisa ter a segurança de que o termo inicial se dá com o cumprimento integral da tutela cautelar deferida, ainda que esta não contemple todas as suas pretensões, e não com a prática de um dos atos de execução da medida.

Como a garantia ofertada em sede de tutela cautelar antecedente será trasladada para uma futura ação de execução fiscal, é razoável concluir que a demanda executiva deve ser ajuizada de logo, a fim de provocar a discussão a nível de embargos.

Nesse caso, apesar do dever do contribuinte de formular o pedido principal em 30 dias contados da efetivação da tutela cautelar, pode-se ensaiar o entendimento de que o prazo pode ser suspenso até a distribuição da execução fiscal, ocasião em que o direito ao contraditório será exercido em sede de embargos, em homenagem à concentração da defesa, pois, como visto, a certidão de dívida ativa pode trazer elementos novos passíveis de impugnação.

REFERÊNCIAS

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Processo cautelar*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2019.

MOREIRA, André Mendes. Da certidão de débitos tributários com efeitos negativos - direito do contribuinte à sua renovação - medidas judiciais cabíveis. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 44, 2 abr. 2014.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Novo Código de Processo Civil - comentado artigo por artigo*. Salvador: JusPodivm, 2016.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. *Curso de processo civil*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.