

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE TRIBUTO ATRAVÉS DE TUTELA JUDICIAL CAUTELAR

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO*

Juiz Federal da 8ª Vara do Ceará e Professor de Processo Civil da Universidade Federal do Ceará

1. Introdução

A resistência ao pagamento de tributos, sob os mais variados motivos, deságua freqüentemente em pedidos judiciais de suspensão imediata da sua exigibilidade, enquanto se discute e se conclui, em termos definitivos, se há - ou não - a submissão do patrimônio do contribuinte àquela exação.

Normalmente, esses pleitos são apresentados em ações de mandado de segurança, em face de haver expressa previsão no CTN (art. 151, IV), quanto à eficácia suspensiva da exigibilidade de tributo em decorrência da concessão de medida liminar nessa modalidade de iniciativa processual.

Entretanto, vem se amudando no dia a dia forense a formulação de pedidos com essa finalidade (suspensão da exigibilidade de tributo), *mas através de ações de natureza cautelar, sobretudo sob a invocação do poder geral de cautela do Juiz, previsto no art. 798 do CPC.*

Não é desenturvada de dúvidas, tanto na doutrina jurídica, como na Jurisprudência dos Tribunais, a aptidão da ação cautelar para produzir o efeito pretendido pelas partes que a interpõem, *relativamente à suspensão da exigibilidade tributária, embora venha se alargando o seu uso quanto a outras espécies de controvérsias.*

Bem por isso, mostra-se oportuna a discussão a respeito desse assunto, não (evidentemente) com o intuito de o esgotar ou dar-lhe conclusões doutrinárias fixas, *mas apenas aprofundar a reflexão relativa aos institutos jurídicos de índole substantiva e processual que se percutem na análise dessa espécie.*

2. Diretrizes Jurisprudenciais Adversas à Suspensão da Exigibilidade de Tributo mediante Provimento Cautelar

O Código Tributário Nacional (CTN) relaciona as hipóteses em que a exigibilidade do crédito tributário se suspende, indicando a *moratória* (art. 151, I), o *depósito* do montante integral do crédito inscrito (art. 151, II), a interposição de *reclamação ou recurso administrativo* contra o lançamento tributário (art. 151, III) e a *concessão de medida liminar em mandado de segurança* (art. 151, IV).

Os entendimentos judiciais predominantes são no sentido de que o rol dessas medidas (administrativas as três primeiras e judicial a última) é exaustivo, não comportante de ampliação por via interpretativa, inclusive porque o art. 141 do CTN prevê que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só se dá nas hipóteses listadas no próprio Código.

Afirma-se, com base no argumento da exaustão, que nos casos do art. 151 do CTN não cabe ao aplicador da lei criar outras hipóteses de atuação do instituto da suspensão da exigibilidade do tributo, dada a sua excepcionalidade, de modo que se deve terminantemente rejeitar a aplicação da analogia para estender a incidência do instituto a situações semelhantes.

Segundo esse raciocínio, aliás prestigiado por várias decisões do colendo Superior Tribunal de Justiça, como o CTN não relaciona no art. 151 a concessão de tutela cautelar, seja liminar, seja definitiva, como apta a produzir a suspensão da exigibilidade de tributo, *não pode ter*

aplicação à espécie o poder geral de cautela do Juiz, (art, 798 do CPC), podendo-se acrescentar que o CTN tem a hierarquia de lei complementar, inderrogável, portanto, pela lei comum ordinária, no caso o CPC.

A Jurisprudência dos Tribunais tem efetivamente assentado que *a medida liminar em ação cautelar não tem o efeito de suspender a exigibilidade de tributo, como se vê nestas decisões do egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região:*

A liminar em cautelar não tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, senão quando acompanhada do depósito, em seu montante integral. As normas processuais não podem ser interpretadas isoladamente, com abstração do direito material ao qual servem. (EmbDeel na AC 4.460-DF, Rel. Juíza Eliana Calmon, DJU 27.04.92, p. 10.272).

Em ação cautelar, a liminar visando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só será deferida mediante depósito integral em dinheiro. Inteligência do art. 151, II do Código Tributário Nacional. Situação que diverge do inciso IV do mesmo dispositivo legal, que se reporta à concessão de liminar em mandado de segurança. (AgrInstr 33.230-DF, Rel. Juiz Cândido Ribeiro, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 27, p. 195).

No colendo Superior Tribunal de Justiça se tem também afirmado *não caber, em matéria de suspensão da exigibilidade tributária, a aplicação do chamado poder geral de cautela reconhecido ao Juiz (art. 798 do CPC), em face da existência de normatividade específica contida no CTN, conforme entendimento paradigmático nesta decisão, da lavra de um dos mais brilhantes Magistrados daquela Corte:*

Um dos limites a adstringir o poder geral de cautela do Magistrado está em que, havendo um dispositivo legal específico, prevendo determinada medida com feição cautelar, para conter uma ameaçadora lesão a direito, não se há de deferir cautela inominada. Se for o caso de deferir-lá, devem ser observadas todas as exigências contidas naquela medida específica. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário reclama, na forma do disposto no art. 141 do CTN, a observância das hipóteses previstas no art. 151

do mesmo diploma legal. (REsp. 34.703-SP, Rel. Min. César Rocha, DJU 07.02.94, p. 1.139).

Essa mesma Corte Superior já firmou orientação no sentido de que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, não podem ser ampliadas, daí porque descabe a outorga desse efeito em sede de ação cautelar:

A exegese do art. 151 do CTN, para possibilitar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deve se restringir às hipóteses constituídas, não comportando interpretação extensiva, a albergar a concessão de medida cautelar para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sem que haja o depósito em dinheiro do montante integral controvertido. (REsp. 99.106-CE, Rel. Min. Adhemar Maciel, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 28, p. 200).

A diretriz pode ser tida praticamente como consolidada no âmbito do colendo STJ, pois reiterada com regularidade e constância (REsp. 44.666-SP, Rel. Min. Pádua Ribeiro, DJU 07.10.96, p. 37.625; REsp. 94.513-SC, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 11.11.96, p. 43.662).

Entretanto, recentemente, essa colenda Corte adotou entendimento contrário a essa *tradição*, como se vê no julgamento do REsp 99.467-DF, de que foi relator o eminente Ministro Ari Pargendler, assim:

Processo Civil. Ação Cautelar. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. A tutela cautelar independe de garantia, sendo exigível pela parte sempre que os respectivos pressupostos estejam satisfeitos; para os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a medida liminar prevista no art. 151, IV do Código Tributário Nacional também pode ser deferida em ação cautelar, se a questão discutida na ação principal for exclusivamente de direito. Recurso especial conhecido e provido. (DJU 16.11.98, p. 38).

Inobstante esse pronunciamento *inovador*, inspirado nas mais atualizadas compreensões da natureza da tutela cautelar, a orientação

jurisprudencial anterior se acha, ainda, introjetada na mentalidade da maioria dos Juízes, que revelam um acendrado apego à segurança decorrente da aplicação literal das disposições normativas em matéria tributária.

É fora de dúvida, porém, que esse caminho (o da vinculação à literalidade normativa) realmente propicia maior certeza e previsibilidade nos julgamentos, *não devendo mesmo ser descartado sem maior reflexão, mas cumprindo que seja conciliada com os avanços de outros ramos científicos do Direito.*

Tal caminho elimina, ademais, os graves e sempre temíveis riscos da chamada *hermenêutica construtiva*, que investe os Julgadores de poderes havidos por excessivos e incompatíveis com as exigências da estabilidade das relações sociais.

As conclusões se escoram, ainda, na assertiva de que o Juiz, *por carecer de potestade legislativa*, não está autorizado a se lançar em formulações abstratas ou genéricas, distanciando-se dos comandos normativos, nem a decidir o caso concreto sob a inspiração de sentimentos interiorizados no seu espírito, nascidos da sua particular sensibilidade para percepção do ideal de justiça, por mais elevado que possa ser, na captação das nuances da lide.

Ademais, argumenta-se, a *lide tributária* se exhibe com determinadas peculiaridades, entre as quais avulta a da prevalência do *interesse público estatal*, que impõem as suas soluções a aplicação de métodos decisórios específicos, não idênticos aos utilizados no equacionamento da *lide comum*.

A orientação jurisprudencial é firme no sentido de que *somente mediante o depósito integral do valor do tributo cuja exigibilidade quer o contribuinte questionar é que se defere a tutela suspensiva.*

É inegável, até porque previsto no art. 151, II do CTN, que o depósito integral do valor do tributo afasta a sua exigibilidade, *mas essa iniciativa do contribuinte, que aliás, independe de qualquer prévia manifestação judicial, cuida de hipótese diversa de suspensão, evitando a discussão sobre, o alcance do art. 151, IV do CTN.*

3. Autonomia e Evolução da Tutela Cautelar no Rumo da Efetividade da Jurisdição

Quando o CTN veio a lume, no ano de 1966, através da Lei 5.172, de 25. 10.66, *a tutela cautelar inominada e o provimento judicial que lhe é consectário eram institutos processuais CJUC ainda não tinham adquirido expressão autonômica, o que só se deu alguns anos depois, com a promulgação da Lei 5.869, 11.01.73 (Código de Processo Civil de 1973).*

Antes do *Código Buzaid* (CPC de 73), vigorava o Código de Processo Civil de 1939, *que realmente não continha regras específicas da atividade judicial acautelatória; nesse repositório, apenas treze artigos, incluídos no título das medidas preventivas, sob a denominação genérica de processos acessórios, traziam normas pertinentes a essa então não muito prestigiada forma de jurisdição.*

Por causa disso, certamente, o tipo jurisdicional acautelatório não ocupava amplos espaços na doutrina jurídica dos escritores mais autorizados de antanho e nem a Jurisprudência dos Tribunais desenvolveu maiores discussões a respeito da sua amplitude, função e finalidade, *não se tendo mostrado, por conseguinte, muito importante aos olhos dos doutos elaboradores do CTN, daí a sua ausência no contexto do art. 151 desse diploma.*

Apenas para registro, assinale-se que o CPC de 1939 abrangia quatro partes essenciais: 1) a primeira delas cuidava do *processo de conhecimento* (arts. 1º a 297); 2) a segunda, aliás imensa em termos

quantitativos, se distribuía em cerca de quinhentos artigos (arts. 298 a 781), regulando os *procedimentos especiais*; 3) a terceira era dedicada aos recursos (recheados de sibilinas distinções, o que lhes dava alta complexidade operacional) e aos *feitos da competência originária dos Tribunais* (arts, 782 a 881); e 4) a quarta devotava-se ao *processo de execução* (arts. 882 a 1.030).

Como se vê, o CPC velho não trazia disciplina específica para a administração da jurisdição cautelar; o CPC de 73, porém, ao regular autonomicamente essa forma de jurisdição (Livro III), deu-lhe o mesmo nível da jurisdição cognitiva e da execução.

O *Código Buzaid* realmente introduziu uma das mais importantes inovações no processo civil brasileiro, conferindo expressiva relevância à tutela cautelar e lhe dedicando nada menos de noventa e três artigos (arts. 796 a 889), nos quais se vertem as mais modernas conceituações doutrinárias e científicas, *sendo esse próprio diploma legal um dos mais modernos exemplares de sistema de regras de processo vetorizadas para efetividade da jurisdição*.

A partir da *autonomização sistemática* da tutela própria da jurisdição cautelar genérica (art, 798 do CPC de 1973), desenvolveu-se entre nós a *doutrina da cautelaridade*, com desembaraçada afirmação entre os escritores de maior reputação e franca (entusiástica mesmo) adesão dos setores mais sensíveis da inteligência jurídica nacional.

A tutela cautelar inaugurou um tempo de grande expectativa quanto aos avanços das técnicas processuais de efetivação da jurisdição, *mesmo se recorrendo a um método que não produzia resultados definitivos*.

Também se iniciaram os estudos acadêmicos mais conseqüentes, voltados para a mais completa compreensão dessa forma de atividade do Poder Judiciário, como assinala o douto Professor Marcelo

Lima Guerra, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (Estudos sobre o Processo Cautelar, Malheiros, 1997).

Perduram, porém, *inobstante umas poucas e ousadas dissidências*, os entendimentos pretorianos adversos à possibilidade de provimento cautelar visando à suspensão da exigibilidade de tributo, numa espécie de sobrevivência das orientações plasmadas *antes do Código Buzaid*.

Esses entendimentos, repita-se, se cristalizaram à sombra do CTN que, como se viu, realmente não contém previsão acolhendo a atividade jurisdicional cautelar como apta a suspensão da exigibilidade tributária, o que se credita à inegável razão histórica acima aludida.

A verdade é que, com o advento do *Código Buzaid*, o processo cautelar passou a desfrutar de alto prestígio, *mas a jurisprudência tributarista ainda não incorporou a luz que dimana do seu art. 798, que instituiu o poder judicial geral de cautela em benefício do processo e dos interesses das partes em litígio, não proporcionando, em absoluto, a solução da lide*.

Não vai além disso o escopo da cautelaridade, como assinala o ilustre Ovídio Baptista da Silva (A Ação Cautelar Inominada no Direito Brasileiro, Forense, 1991), *de sorte que se torna difícil justificar o grande temor que a tutela cautelar provoca na generalidade dos aplicadores do Direito, quando está em causa uma questão que envolve o Poder Público e, particularmente, quando se cogita de matéria tributária*.

Convém frisar que as mais recentes evoluções da doutrina processual, buscando a celeridade dos feitos judiciais e a efetividade das decisões da Justiça, já consagraram a ampliação das proteções judiciais através de provimentos de urgência, quais esses de natureza liminar, *sempre com auspiciosos resultados*.

Os teóricos do Processo Cautelar ensinam, em prezável harmonia de pontos de vista, ser essa modalidade de jurisdição, *essencialmente jus-conservativa*, com a finalidade só de resguardar a relação jurídica material, a ser apreciada no processo principal, pondo-a a salvo de desgastes que lhe reduzam a utilidade ou o proveito, ou mesmo a dele-tem no universo de direitos do interessado.

Bem esclarecedora é esta reflexão do eminente Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, do colendo Superior Tribunal de Justiça, aqui referida como exemplar da doutrina nacional sobre esse tema:

O Processo Cautelar busca assegurar o êxito do processo principal, acautelando interesses, através de medidas urgentes e provisórias. Objetiva afastar perigos que possam afetar a prestação jurisdicional e causar dano. Seus requisitos específicos, cumulativos, são o *periculum in mora* e o *fumus boni jûris*. Aquele diz respeito a um dano em potencial, em face da demora natural do processo, que poderia torná-lo ineficaz. A fumaça do bom direito, por sua vez, embora não visando a garantir o direito material, mas sim ao processo principal, como instrumento da jurisdição, assenta-se na plausibilidade do direito invocado, não exigindo, portanto, demonstração definitiva desse direito, mas apenas satisfatória. (CPC Anotado, Saraiva, 1992, p. 466).

A doutrina estrangeira, *aliás bem mais cedo do que a nossa*, acolheu a disciplina da jurisdição cautelar, inspirada diretamente na necessidade de preservar situações materiais, pessoais ou jurídicas ameaçadas de prejuízo ou dano, enquanto se dilucida em feitos de cognição mais ampla a pertinência das razões invocadas pela parte, como está nesta lição do eminente jurista alemão Fritz Baur:

A proteção jurídica do cidadão, por meio de medidas e determinações judiciais de caráter temporário, alcançou importância cada vez maior nas últimas décadas. Isso se deve, não só à morosidade dos processos normais, mas sobretudo à necessidade gerada pelo desenvolvimento das condições sociais, de ser dada, mediante sentença do Juiz, uma conformação transitória a relações de direito que se encontram em estado de risco. (Tutela Jurídica Mediante

Medidas Cautelares, Fabris, 1995, trad. de Armindo Laux, *Prólogo*).

Por conseguinte, a inescondível circunstância de não figurar no CTN (art. 151, I a IV) a previsão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de tutela cautelar *não deve ter a relevância de uma vedação expressa ao seu deferimento, como se lhe está atribuindo, porque a matéria, como já enunciado, é de conteúdo essencialmente processual e está amplamente contida no CPC.*

4. Natureza essencialmente Processual da Tutela Cautelar

A observação primária a se desenvolver é a de que a questão relativa à *tutela cautelar*, como de resto às outras formas de tutelas judiciais deferidas *initio litis*, e essencialmente de ordem processual, daí porque é desinfluyente para a sua deferibilidade - *ou tem para isso importância apenas relativa* - o conteúdo de mérito do pedido principal, que só será apreciado e decidido na respectiva lide-matriz.

É lição constante e uniforme dos doutrinadores, tanto nacionais, como estrangeiros, *que o processo cautelar não destrama a quaestio juris (de mérito), mas tão só e apenas resguarda eficazmente interesses, direitos, pessoas e situações, enquanto as soluções finais das pendências que os envolvem são elaboradas em processos de larga cognição.*

O que se exige, para o deferimento do pedido de tutela cautelar, é apenas que o direito que constitui o núcleo da lide-matriz se apresente *manifestamente plausível (fumus boni júris)* e também se ostente sob *ameaça de dano que não possa ser tempestivamente eliminado pela decisão no processo principal (periculum in mora)*, dado o inevitável tempo que se consumirá na sua regular sistematização (art. 798 do CPC).

Na apreciação do pedido de tutela cautelar não realiza o Juiz aquela cognição que o douto Luiz Guilherme Marinoni chama de *cognição exauriente*, do tipo da que se faz no processo de conhecimento, *no sentido de que a lide não será objeto de outro processo*. (Tutela Cautelar e Tutela Antecipatória, RT, 1992, p. 22)

No pedido de tutela cautelar, di-lo o esmerado jurista, *a cognição é apenas sumária, própria dos juízos de probabilidade*, visando afastar situações de perigo, e assim conclui o seu magistério:

Estas situações de perigo, por conduzirem, inarredavelmente, a situações de urgência, não permitem uma cognição exauriente do objeto cognoscível. E é por esta razão, então, que se costuma afirmar que a tutela cautelar busca um juízo de probabilidade e de verossimilhança. (op. cit., p. 23),

Cabe trazer à colação, nesse passo, a reflexão do Professor Cândido Rangel Dinamarco, ao afirmar que

a simples aparência do direito que se aprecia na cognição sumária basta para que as medidas cautelares sejam concedidas, restando a tranquilidade de que eventuais erros, eventuais distorções serão desfeitas depois, no processo principal. (Fundamentos do Processo Civil Moderno, RT, 1986, p. 353)

Não há razão jurídica evidente, portanto, para se excluir *a priori* a lide versante de *matéria tributária* do âmbito da cautelaridade comum, regulada no CPC, desde que presentes, naturalmente, no pedido de tutela cautelar, os pressupostos processuais gerais e específicos que condicionam e autorizam o Juiz a deferir esse tipo de proteção judicial.

A incompleta absorção da cautelaridade genérica pela Jurisprudência dos Tribunais, nos domínios do Direito Tributário, para o fim de suspensão da exigibilidade de tributos, deve-se possivelmente à idéia de que a *relação processual tributária* é carregada de especificidades

que a singularizam, tornando-a estranha ao trato comum das questões que o Juiz é chamado a decidir.

A Professora Maria Leonor Leite Vieira, em livro monográfico de altos méritos, informa a respeito dessa noção, indicando ensinamento de eminente Dino Jarach, segundo o qual,

nas lides judiciais de natureza tributária, as relações processuais, os deveres e as condutas das partes, bem como a função e atribuições do Juiz são tocados por peculiaridades derivadas da matéria versada no processo (A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário, Dialética, 1997).

Essa orientação, segundo a mesma jurista, não tem o abono de Hector Villegas, que considera a *lide tributária* idêntica às demais outras de natureza cível, devendo ser-lhe aplicada a sistemática legal comum do processo,

pois as normas que prescrevem o procedimento que os órgãos jurisdicionais devem seguir para implementar o cumprimento de deveres jurídicos e aplicar sanções são de natureza processual e não tributária.

A criação de barreiras à livre atuação do Juiz da *lide tributária*, sob color de que esta possui elementos tão singularizantes que a afastam da configuração da *lide comum*, parece induzir a idéia de que *alguma província do Direito Público (no caso, o Direito Tributário) escaparia à amplitude da jurisdição.*

Certamente, porém, esta assertiva não haveria de encontrar apoios fáceis entre os juristas contemporâneos, pois a sua esmagadora maioria (*quicá mesmo a sua unanimidade*) apregoa a crescente necessidade de aperfeiçoamento dos meios de defesa dos indivíduos contra as múltiplas formas de sua compressão oriundas da estrutura estatal.

Não se pode negar que a *lide tributária material* é de falo singular, eis que nela o Estado se mostra inteiro na sua formidável

presença, tanto na formação do próprio título jurídico que o habilita a constranger o patrimônio do contribuinte (lançamento) como no aparato judiciário, onde também se apresenta na figura do Juiz (execução).

De que valeriam as *disposições constitucionais de limitação ao poder de tributar*, se as dinâmicas processuais deixassem o contribuinte ao relento de proteção eficaz, com a força de o resguardar e aos seus interesses contra a mesma *fúria fiscal* para cuja contenção se esmerilham os institutos do Direito Público?

Mas, ainda que a *lide tributária material* possa se beneficiar de certas exclusões, seria aceitável que assim não fosse na *lide tributária cautelar*, tendo-se presente que nela não se haverá de decidir o mérito da exigência fiscal, *mas apenas proteger uma situação juridicamente relevante que claramente se fiche dentro dos confins da cautelaridade*.

Veja-se que, nas questões de *direito comum*, a Jurisprudência dos Tribunais tem dado à tutela cautelar inespecífica a abrangência necessária à salvaguarda dos interesses em conflito, não se limitando, nessa atuação, ao eventual mérito da lide-matriz:

Os arts. 798 e 799 do CPC conferem ao Juiz poder cautelar geral, via do qual fica autorizado a ordenar as medidas provisórias que julgar adequadas para evitar dano à parte. (TFR, AG 52.070-PI., Rel. Min. Torreão Braz, DJU 10.09.87).

Para preservar ou tutelar o interesse em risco de lesão, se permite ao Juiz valorar, mediante o exame superficial, a cautelar deduzida, substanciada no *fumus boni jûris* e no *periculum in mora*, nada impedindo, para tanto, ser incerta ou controvertida a relação jurídica existente entre as partes, bastando ser possível dirimi-la no processo principal, (TJPR, AG 376/87, Rel. Des. José Meger, Paraná Judiciário, 25, p. 32).

A *lide tributária cautelar* não tem peculiaridades tais que inviabilizem a aplicação dos institutos processuais comuns, quando pouco porque nela não se decidirá a sorte do *crédito tributário*, mas apenas se

dispensarei ao direito do contribuinte, *demonstradamente posto em situação de perigo de dano*, a proteção judicial que a Constituição lhe promete, sem que dela possa resultar desgaste para o interesse estatal.

E que interesse estatal seria maior do que este de administrar, também no território fiscal, a mais extremada justiça, quando a Constituição esmerilhou longamente vários instrumentos jurídicos de limitação ao *poder de tributar*?

5. Sede Constitucional da Proteção Cautelar

Outro marco de sumo relevo nas cogitações acerca desse tema é a Carta Magna de 1988, que assegurou com ênfase a plenitude da garantia jurisdicional e deu inequívoca sede constitucional à cautelaridade, enunciando de forma explícita que a *lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito* (art. 5º, XXXV).

A inteligência dessa dicção magna há de conduzir à conclusão de que o acesso à jurisdição deva produzir *um certo e determinado resultado imediato, útil e proveitoso ao interessado, ainda que seja provisório no tempo*, sob a pena de a verba constitucional ser apenas retórica retumbante ou uma autêntica bravata, o que não se admitiria de modo algum no contexto da Constituição.

Mas assim realmente não é: a regra constitucional se impõe, na verdade, e de maneira superior à elaboração de toda a normatividade subsequente, que tem de se ajustar, obrigatoriamente, ao seu comando, podendo-se proclamar ser *incogitável*, do ponto de vista do Direito Constitucional, reduzir-se o alcance desse dispositivo (ou de qualquer outro) por meio de leis ordinárias ou, menos ainda, por meio da sua exegese.

Sem embargo desse *sentimento de prevalência da Constituição*, quanto à utilidade imediata do pleno acesso a jurisdição, não são poucas as iniciativas legislativas (mais recentes) que visam cercear a concessão de tutelas judiciais contra o Poder Público, embora essa tendência não tenha merecido, até agora, o aplauso dos doutrinadores nem o abono dos Tribunais do País.

Apreciando questão em que se debatia tema em tudo similar a este, o colendo Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou:

Constitucional. Medidas cautelares e liminares; suspensão. Medida Provisória nº 375, de 23.11.93.1 - Suspensão dos efeitos e da eficácia da Medida Provisória nº 375, de 23.11.93, que a pretexto de regular a concessão de medidas cautelares inominadas (CPC, art. 798) e de liminares em mandado de segurança (Lei 1.533/51, art. 7º, II) e em ações civis públicas (Lei 7.347/ 85, art. 12), acaba por vedar a concessão de tais medidas, além de obstruir o serviço da Justiça, criando obstáculos à obtenção da prestação jurisdicional e atendendo contra a separação dos poderes, porque sujeita o Judiciário ao Poder Executivo. II - Cautelar deferida, integralmente, pelo Relator. III - Cautelar deferida, em parte, pelo Plenário. (Adin 975-3-DF, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU 20.06.97, p. 28.467).

A doutrina mais sensível à defesa dos indivíduos contra as exigências fiscais indébitas (ou potencialmente indébitas) admite o uso, da tutela cautelar genérica para suspender a exigibilidade de tributo, como se vê nesta lição do eminente Professor Hugo De Brito Machado, *que chama a atenção para a matriz constitucional da cautelaridade e também para a finalidade das medidas judiciais de feitio acautelatório, dizendo:*

Pelo elemento teleológico, tem-se que a finalidade dos provimentos cautelares é garantir a utilidade das decisões judiciais. Sem a possibilidade de acautelamento dos direitos, o perecimento destes torna inútil a decisão proferida no processo de conhecimento. Pelo elemento sistemático, tem-se que as normas do art. 151, incisos II e IV, não devem ser interpretadas isoladamente, mas no contexto do ordenamento jurídico em que estão encartadas, no qual se destaca, como Lei Maior, a Constituição Federal. O poder

geral de cautela, conferido ao Juiz, tem matriz na Constituição, na norma segundo a qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

A garantia de prestação jurisdicional há de ser entendida como garantia de prestação jurisdicional útil, e a cautelar tem por fim garantir a utilidade da prestação jurisdicional. (A Ação Cautelar e a Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. Repertório IOB de Jurisprudência nº 2/96 (fev/96), caderno 1, verbete 9.470, pp. 44 e segs.).

O mestre Pinto Ferreira também admite o emprego da tutela cautelar em matéria tributária, frisando que as causas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, referidas no art. 151 do Código, são meramente enunciativas e não taxativas, e não constituem *numerus clausus*, arrematando nestes termos a sua exposição:

Assim, se o lançamento é ilegal ou precluso o mandado de segurança, é possível a medida cautelar inominada decorrente do poder geral de cautela, como medida preventiva da ação de nulidade. (Medidas Cautelares, Forense, 1990, p, 210).

O tributarista Yoshiaki Ichihara opina em favor da mais ampla possibilidade de suspensão da exigibilidade de tributos e afirma que *qualquer provimento judicial liminar específico* tem aptidão para veicular esse efeito suspensivo:

A medida liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário, apesar de o Código Tributário Nacional não fazer menção, não se restringe ao mandado de segurança, mas, sem dúvida alguma, abrange as liminares concedidas em medidas cautelares, tutela antecipada, etc. Concluindo, em outras palavras, qualquer medida liminar concedida em ação judicial específica suspende a exigibilidade do crédito tributário. (Direito Tributário, Atlas, 1997, p. 157).

Mesmo se conservando o entendimento de que a *lide tributária substantiva* ostenta aspectos que a singularizam e impõem tratamento processual destacado, parece correto se afirmar que a *lide cautelar tributária* deve se submeter às regras de processo que regem a tutela acautelatória, do que só resultará proveito para o exercício da jurisdição.

6. Especificidade das Tutelas Liminares Mandamental e Cautelar

Analisando-se os conteúdos das tutelas liminares na ação de mandado de segurança e na ação cautelar inominada, seria cabível argumentar que a ação cautelar, tendo suporte na *mera plausibilidade do direito ameaçado de dano de monta*, não carregaria à pretensão do autor o mesmo efeito típico da ação de segurança, em que o direito exposto no pedido *se apresenta na primorosa posição de liquidez e certeza, comprovado de plano e documentalmente*.

Essa assertiva soaria como verdadeira e poderia mesmo levar à conclusão de que há *densa distinção* entre a tutela liminar mandamental (na ação de mandado de segurança) e a tutela liminar cautelar inespecífica (na ação cautelar).

Mas se a análise jurídica se limitar apenas ao nível imediato da concessão da tutela liminar, quer no primeiro, quer no segundo tipo acional, ver-se-á que em ambos os casos o Juiz examina tão só a presença concomitante do *fumus bani júris* e do *periculum in mora*.

No exame (ou cognição judicial) do pedido de medida liminar, tanto na ação de segurança, como na cautelar inominada, o Juiz não verticaliza a sua consideração de modo a ir até aos detalhes do chamado *fundo de direito*, ou seja, até a verificação da pertinência jurídica da pretensão.

A verticalização da atividade cognitiva do Juiz, nos dois casos, somente se realiza *a posteriori* (depois de decidido o pedido de tutela liminar), visando à formação da sua livre convicção, para o deferimento (ou não) do pedido, concedendo ou denegando a ordem de segurança ou a medida cautelar final postulada pela parte.

Releva frisar, quanto a esse aspecto, que o CTN (art, 151, IV) contempla, como ato provido de eficácia suspensiva da exigibilidade de

tributo, *a medida liminar em mandado de segurança*, bastando, portanto, para esse efeito, *um juízo resultante de cognição não exaustiva*, não se impondo que o contribuinte já esteja amparado por uma decisão mandamental positiva de mérito (*juízo definitivo*).

Os requisitos legais para a concessão da medida mandamental liminar são a *relevância dos fundamentos do pedido e a possibilidade de ineficácia do provimento judicial final, se positivo* (art. 7º, II da Lei 1.533/51), que se aproximam, portanto, dos exigidos para a concessão de tutela liminar cautelar.

Os escritores de maior suposição põem-se de acordo quanto ao *sentido cautelar da medida liminar na ação de mandado de segurança*, o que reforça mais ainda a sua aproximação da tutela liminar.

O eminente processualista Celso Agrícola Barbi, autor de festejada monografia jurídica, diz:

Toda medida provisória, que tenha por fim evitar danos possíveis com a demora natural do processo, tem a substância de medida cautelar (Do Mandado de Segurança, Forense, 1977, p. 200).

E arrematando o seu pensamento assim se pronuncia esse reverenciado autor:

Afigura-se-nos incontestável, portanto, que a suspensão liminar (do ato) no processo de mandado de segurança seja uma providência cautelar. (Op. cit., p. 201).

O doutor Alcides de Mendonça Lima sustenta ponto de vista absolutamente idêntico (Efeitos do Agravo de Petição no Despacho Concessivo de Medida Liminar em Mandado de Segurança, Revista Forense, vol, 178, p. 462), no que é secundado por Othon Sidou (Do Mandado de Segurança, Forense, 1978, p. 341).

O Professor Hely Lopes Meireles, jurista que teve notável influência na evolução do Direito Administrativo no Brasil, explica didaticamente.

A medida liminar não é concedida como antecipação dos efeitos da sentença final; é procedimento acautelador do possível direito do impetrante, justificado pela iminência de dano irreparável de ordem patrimonial, funcional ou moral, se mantido o ato coator até a apreciação definitiva da causa. (Mandado de Segurança e Ação Popular, RT, 1989, p. 51).

O colendo Supremo Tribunal Federal, em julgamento relatado pelo eminente Ministro Alfredo Buzaid, acatado processualista, assentou que a *medida liminar na ação de mandado de segurança tem caráter de providência acautelatória* (MS 20.431-SP, RTJ I 12/140), de modo que seguramente em tudo se pode assemelhar à tutela liminar dada em pedido cautelar inespecífico.

Efetivamente, os requisitos legais exigidos para a concessão de tutela liminar na ação cautelar inominada, previstos nos arts. 798 e 799 do CPC, são essencialmente esses mesmos que se exigem para o deferimento da medida liminar em mandado de segurança, quais sejam o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*, daí porque, do ponto de vista processual, não haveria motivo para se distinguir, no nível da eficácia, esses dois provimentos judiciais, ambos de natureza inequivocamente acautelatória.

Diz-se, mas com possível sabor de equívoco, que a medida liminar na ação mandamental *representa a antecipação do próprio mérito do pedido de segurança*, mas uma reflexão mais demorada mostrará que assim realmente não é: com efeito, a cognição que o Juiz realiza para conceder a medida liminar em mandado de segurança, *funda-se mesmo é na emergencialidade da situação exposta, desde, que haja direito aparente e ameaça de prejuízo relevante à sua integridade*.

Por conseguinte, embora a ação de segurança e a ação cautelar inespecífica sejam mesmo distintas, quanto aos respectivos aspectos substantivos, no plano das tutelas liminares que ambas comportam, essa distinção se esmaece e surge uma quase-completa identificação entre elas.

Essas medidas liminares, em ambos os tipos processuais, se fundam na aparência de direito e na emergencialidade da situação exposta no pedido, as duas realmente corporificando *providências de natureza cautelar*.

As decisões finais são, sem dúvida, de conteúdo diverso, pois na ação de mandado de segurança se profere um pronunciamento judicial exaustivo, enquanto na ação cautelar esse exaurimento só se obterá no julgamento da lide-matriz que lhe for correspondente.

7. Conclusões

1. A resistência ao julgamento de tributos deságua freqüentemente em pedidos judiciais de suspensão cautelar de sua exigibilidade, enquanto se decide, conclusivamente, em processo de cognição, geralmente de natureza declaratória, se há - ou não - a submissão do patrimônio do contribuinte àquela exação.

2. Esses pleitos, se apresentados em mandados de segurança, mostram menor complexidade, em face de haver expressa previsão no CTN (art. 151, IV), quanto à eficácia suspensiva da exigibilidade de tributo em decorrência da concessão de medida liminar nessa modalidade de iniciativa processual.

3. Contudo, amiúda-se no dia-a-dia forense a formulação de pedidos de suspensão da exigibilidade de tributo através de ações

cautelares, sob a invocação do poder geral de cautela do Juiz, previsto no art. 798 do CPC.

4. *A exigibilidade do crédito tributário é a regra: o CTN relaciona as hipóteses em que essa exigibilidade se suspende (art. 151, I a IV), prevendo, ainda (art. 141), que o fenômeno suspensivo só se dá nos casos que o próprio CTN contempla.*

5. *A jurisprudência se tem orientado no sentido de que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN, por serem exaustivas, não podem ser ampliadas, inclusive porque o art. 141 do CTN dispõe que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só se dá nas hipóteses listadas no próprio Código.*

6. *O instituto processual da tutela cautelar inominada só adquiriu expressão autônoma após a promulgação do Código de Processo Civil (Lei 5.869/73), alguns anos depois da vigência da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), sendo esse certamente o motivo por que o tipo jurisdicional acautelatório não figurou no contexto do art. 151 do CTN.*

7. *Com a autonomização sistemática da tutela própria da jurisdição cautelar genérica (art. 798 do CPC de 1973), desenvolveu-se entre nós a doutrina da cautelaridade, com desembaraçada afirmação entre os escritores de maior reputação e franca adesão dos setores mais sensíveis da inteligência jurídica nacional.*

8. *A doutrina processual mais recente consagrou a ampliação das proteções judiciais através de provimentos de urgência, como os de natureza liminar, buscando a celeridade dos feitos judiciais e a efetividade das decisões da Justiça.*

9. *É carente de maior relevo a circunstância de não figurar no CTN (art. 151, I a IV) a previsão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de tutela cautelar, haja vista a matéria ser essencialmente de ordem processual, regulada de forma completa no CPC.*

10. *É desinfluyente, para a deferibilidade de tutela cautelar, o conteúdo de mérito do pedido principal, bastando apenas que seja juridicamente possível a sua proteção, o que só será decidido, no entanto, quando da solução da respectiva lide-matriz.*

11. *O que se exige, para o deferimento do pedido de tutela cautelar, é apenas que o direito que constitui o núcleo da lide-matriz se apresente manifestamente plausível (fumus bani júris) e sob ameaça de dano que não possa ser tempestivamente eliminado pela decisão no processo principal (periculum in mora), dado o inevitável tempo que se consumirá na sua regular sistematização (art. 798 do CPC).*

12. *Não há razão jurídica evidente para se excluir a priori a lide tributária cautelar da abrangência da cautelaridade comum, regulada no CPC, desde que presentes, naturalmente, no pedido de tutela cautelar, os pressupostos processuais gerais e específicos que condicionam e autorizam o Juiz a deferir esse tipo de proteção judicial.*

13. *Os requisitos para a concessão de tutela liminar na ação cautelar inominada (arts. 798 e 799 do CPC) são essencialmente os mesmos que se exigem para o deferimento da medida liminar em mandado de segurança (fumus bani júris e periculum in mora), daí porque, do ponto de vista processual, não haveria motivo para se distinguir, no nível da eficácia, esses dois provimentos judiciais, pois ambos têm natureza inequivocamente acautelatória.*

14. *A lide-tributária-substantiva não profeta as suas especificidades sobre a lide-tributária-cautelar, dada a sua autonomia; os*

seus pressupostos, ademais, configuram-na como tipo processual independente do mérito da ação principal (lide-matriz.).

As decisões finais do mandado de segurança e da ação cautelar são, sem dúvida, de conteúdo diverso, pois na ação de mandado de segurança se profere, em regra, um pronunciamento judicial exaustivo, enquanto na ação cautelar esse exaurimento só se obterá no julgamento da lide-matriz.