

# CAUTELAR COMO DIREITO DO CONTRIBUINTE\*

**HUGO DE BRITO MACHADO**

Professor Titular de Direito Tributário da  
UFC; Juiz Aposentado do TRF da 5ª  
Região

*Sumário: 1. Provimento cautelar como garantia constitucional. 2. Liminar em mandado de segurança. 2.1. Conceito e natureza jurídica. 2.2. Cobrança de tributo indevido. A regra solve et repete. 2.3. Proliferação de liminares. 2.4. Deferimento de ofício. 2.5. Liminar e depósito. 2.6. Recursos. 7. Suspensão da exigibilidade e lançamento tributário. 7.1. As questões postas. 7.2. Lançamento e exigibilidade do crédito. 7.3. Pode o juiz impedir a lavratura de auto de infração? 7.4. O direito de fiscalizar e de lançar. 7.5. Sanções políticas. Certidões negativas e de regularidade fiscal 7.6. Contra cautela.*

## 1. Provimento cautelar como garantia constitucional

A Constituição Federal estabelece que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, inciso XXXV). Assim, não se há de esperar esteja consumada a lesão para só então pedir a providência judicial. Pode esta ser reclamada contra a simples ameaça. Preventivamente, portanto.

De todo modo, ainda que se entenda que o provimento cautelar não corresponde necessariamente a uma prevenção, é indúvidoso que ele se destina a garantir a utilidade da decisão, no sentido de que preserva o estado de fato, a fim de que o direito se torne efetivo, de que a sentença não expresse algo inútil. A execução do julgado há de estar assegurada, e para tanto o Judiciário dispõe dos provimentos cautelares.

A cautelar, em qualquer caso, é indiscutivelmente uma garantia constitucional, porque de nada valeria garantir o direito à jurisdição, se a

---

\* Palestra proferida em 20/11/97, no Seminário da IOB, São Paulo.

sentença a final não tivesse condições de assegurar a efetividade do direito reconhecido ao vitorioso na causa.

Na verdade, “o direito de acesso ao Judiciário, abstratamente garantido pela Constituição, (art. 5º, inciso XXXV), não se traduz na mera possibilidade de ajuizar determinada demanda, compreendendo, necessariamente, a obtenção, em tempo razoável, de provimento útil e eficaz. A garantia não é de simples acesso ao Judiciário; é também de observância de procedimentos que permitam, concretamente, a tutela efetiva do direito violado ou da situação jurídica ameaçada.”<sup>1</sup>

## **2. Liminar em mandado de segurança**

### **2.1. Conceito e natureza jurídica**

Outra não é a razão pela qual a Lei nº 1.533/51 determina que ao despachar a inicial o juiz ordenará que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida (art. 7º, inciso II). É a denominada medida liminar, de grande importância no contexto desse notável instrumento processual de defesa do indivíduo contra os freqüentes abusos daqueles que não sabem exercer com dignidade as funções de Estado.

Ao estudarmos o mandado de segurança cuidamos deste assunto em cerca de trinta páginas.<sup>2</sup> Aqui faremos uma síntese de seus pontos principais.

A liminar é um provimento com o qual o juiz atende provisoriamente o pedido, porque à primeira vista lhe parece bem fundamentado, e a demora no curso do processo pode levar à inutilidade a sentença final que porventura conceda a segurança.

### **2.2. Cobrança de tributo indevido. A regra *solve et repete***

Há quem sustente o não cabimento de medida liminar para sustar a cobrança de tributo indevido porque a Fazenda Pública sempre terá a capacidade econômica que lhe permitirá devolver o valor recebido indevidamente.

---

<sup>1</sup> Estêvão Mallet, *Poder Geral de Cautela no Processo do Trabalho*, em Estudo do Direito Processual Trabalhista, Civil e Penal, Consulex, Brasília – DF, 1996, p.16

<sup>2</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 2ª edição, RT, São Paulo, 1995, p.134/165.

Cuida-se de tese autoritária, da regra solve et repet, consagrada pela ditadura de 1937, que só os plantonistas do arbítrio se atrevem a defender, e que de resto, felizmente, já foi repelida pelo STF.<sup>3</sup>

### **2.3. Proliferação de liminares**

Há também quem se afirme contrário ao deferimento de liminar se este puder provocar uma corrida em massa ao Judiciário. Tal argumento, porém, não pode ser aceito, porque admitir como impedimento à concessão de liminar a possibilidade de proliferação de liminares seria consagrar a prática de ilegalidade.

Quanto mais flagrante a ilegalidade, maior a possibilidade de corrida ao Judiciário. Se este não puder socorrer quem o procura, porque outros também nele irão buscar remédio, reconhecida estará sua imprestabilidade.

### **2.4. Deferimento de ofício**

A liminar, presentes os seus pressupostos, deve ser deferida, tenha sido ou não requerida. Na prática, porém, não tem muita importância a tese pela possibilidade de deferimento de ofício porque a liminar geralmente é requerida.<sup>4</sup>

### **2.5. Liminar satisfativa**

É um equívoco a afirmação segundo a qual não deve o juiz deferir liminar satisfativa. O que ele não deve conceder é a liminar exauriente, isto é, aquela que torna inteiramente desnecessária a sentença porque já exauriu definitivamente todo o conflito, criando uma situação de fato irreversível.

### **2.5. Liminar e depósito**

Presentes os pressupostos para o deferimento da liminar, o juiz não deve, em princípio, exigir o depósito do crédito tributário questionado. Pode, entretanto, fazê-lo em casos excepcionais em que se imponha a contra-cautela como garantia de eficácia da sentença que a final venha a denegar

---

<sup>3</sup> Cf. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio Janeiro, 1993, 599/562.

<sup>4</sup> Cf. nosso *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 2ª edição, RT, São Paulo, 1995, p.141/142.

a segurança.

Se o impetrante quer apenas suspender a exigibilidade do crédito tributário, e faz o depósito, a liminar será inteiramente desnecessária. Se, porém, pede alguma providência, como a liberação de mercadoria apreendida, ou a suspensão de um ato administrativo qualquer, então a liminar é cabível, e se há depósito garantidor do possível direito do fisco, deve ser deferida.

## **2.6. Recursos**

Contra o despacho que concede, ou denega medida liminar, cabe agravo de instrumento, e o relator deste no Tribunal pode suspender os efeitos da liminar concedida em primeiro grau, e pode conceder a liminar se esta tiver sido denegada.

A parte prejudicada com o despacho do relator pode dele interpor agravo regimental, para o órgão fracionário, ou para o plenário do tribunal, conforme o respectivo regimento interno.

## **2.7. Revogação e suspensão**

A liminar, como as cautelares em geral, pode ser revogada pelo próprio juiz que a concedeu. Pode também, a liminar, como a própria sentença que defere o mandado de segurança, ter sua execução suspensa pelo presidente do tribunal competente para apreciar o recurso.

Do despacho presidencial que suspende a execução de liminar, ou de sentença, cabe agravo para o plenário do tribunal.

## **2.8. Prazo de vigência**

O dispositivo de lei que limita a 90 dias o prazo de vigência da medida liminar é de visível inconstitucionalidade<sup>5</sup>. Assim, não foi recepcionado pela vigente Constituição.

Negar ao impetrante o direito de continuar protegido pela liminar apenas em face da demora no julgamento do caso, seria denegar o direito à prestação jurisdicional útil. Havendo, porém, práticas protelatórias por parte do impetrante, o juiz pode revogar a liminar.

## **2.9. Efeito da liminar em face da final denegação da segurança**

---

<sup>5</sup> Cf. Sérgio Feraz, *Mandado de Segurança*, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 114.

Quando a segurança é a final denegada, o contribuinte que estava amparado por medida liminar, ou por sentença concessiva do writ, é recolocado na situação em que estava no momento da impetração. A ele há de ser assegurado o direito de cumprir suas obrigações tributárias nas condições existentes na data em que optou pelo ingresso em juízo. Tenha sido, ou não, efetuado o lançamento do tributo, para evitar a decadência do direito de lançar. Salvo, é claro, nos casos em que o provimento judicial seja posterior ao início da ação fiscal.

Esta é a tese que temos sustentado, e prevaleceu no XIX Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1994, sob a coordenação do Professor Ives Gandra da Silva Martins. Tese que a final foi acolhida pelo legislador.<sup>6</sup>

### 3. Ação cautelar

#### 3.1. Poder de cautela e medida liminar

A ação cautelar tem por finalidade assegurar o direito da parte, preservando a situação de fato, para garantir a entrega do bem da vida àquele que, a final vitorioso na causa, seja reconhecido como seu titular. Como dito no início deste estudo, o provimento cautelar é uma garantia constitucional.

#### 3.2. Cabimento para suspender a exigibilidade do crédito tributário?

Para o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, “por mais plausível que seja o direito em discussão e por maior que se mostre a probabilidade de dano, descabe medida cautelar para suspensão da exigibilidade de crédito tributário, sem o respectivo depósito, ainda que o contribuinte ofereça outro

---

<sup>6</sup> A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece:

*Art. 63 Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativos aos tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

*§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º - A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.*

tipo de garantia idônea." <sup>7</sup>

Também o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que "a suspensão da exigibilidade do crédito tributário só é admissível mediante o depósito integral e em dinheiro da quantia correspondente ao débito (art. 151, II, do CTN), insubstituível por mera concessão de liminar em ação cautelar." Seria assim porque, segundo aquela Egrégia Corte, "o permissivo legal inserido no art. 151, IV, do CTN, não comporta interpretação extensiva, ainda que sob a justificativa de compensação de créditos tributários, tendo em vista o exercício do poder cautelar geral do juiz."<sup>8</sup>

Por mais respeitáveis que sejam, e realmente o são, os defensores dessa tese, não podemos deixar de ver nela resquícios evidentes de autoritarismo, e não podemos aceitá-la pelas seguintes razões:

a) da garantia constitucional à jurisdição decorre que a prestação jurisdicional há de ser útil, e em certos casos somente a providencia cautelar é capaz de torná-la possível, evitando o perecimento do direito;

b) o direito ao mandado de segurança não exclui o direito à via processual ordinária;

c) em situações nas quais não caiba o mandado de segurança, o direito acaso existente há de ser protegido, inclusive cautelarmente se necessário;

d) a norma do art. 151, inciso IV, do CTN, não pode ser impeditiva do exercício do poder geral de cautela, consagrado no Código de Processo Civil, porque não cuida de matéria reservada à lei complementar e assim, não sendo lei complementar, foi por este derogada.

Importante é observar que à época em que foi editado o Código Tributário Nacional não dispunha o Juiz do denominado poder geral de cautela, nos termos em que a final ficou estabelecido pelo Código de Processo Civil, de 1973. Neste sentido doutrina Natanael Martins, invocando o magistério do Juiz Federal e Professor de Direito Processual Civil, Paulo César Conrado: "O CTN previu como causa de suspensão da exigibilidade a liminar concedida em mandado de segurança apenas porque, quando editado (1966), o ordenamento jurídico vigente não previa outros meios processuais simila-

---

<sup>7</sup> Apelação Cível nº 94.01.34180-0-BA - Rel. Juiz Fernando Gonçalves - j 12.06.95 - DJU 2 10.07.95, p 43.370, Repertório IOB de Jurisprudência, 2ª quinzena de agosto 95, nº 16/95, p 276.

<sup>8</sup> REsp. nº 94.513-0 - SC. Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, unânime, DJU de 11.11.96, e Ementário do STJ, nº 17 (jan/abril de 97), p.211.

res.”<sup>9</sup>

Por todas estas razões, não temos dúvida de que o Juiz, ao afirmar a impossibilidade de provimento cautelar para suspender a exigibilidade do crédito tributário, está negando a supremacia constitucional, além de estar praticando verdadeira auto-castração, em benefício do autoritarismo.

### **3.3. Liminar em cautelar**

Em ação cautelar o juiz pode, e deve deferir medida liminar, desde que presentes os requisitos legais, em tudo semelhantes aos exigidos para a liminar em mandado de segurança: a aparência do bom direito, e o perigo da demora.

O que se disse a respeito da liminar em mandado de segurança é válido, em princípio, para a liminar em ação cautelar.

A opção pela cautelar justifica-se especialmente nos casos em que:

- a) já tenha decorrido o prazo de 120 para a impetração do writ;
- b) passa haver questão de fato a ser objeto de prova;
- c) exista dúvida quanto a quem seja a autoridade coatora;
- d) o foro do autor seja mais conveniente do que o da possível autoridade coatora.

O cabimento da liminar, na ação cautelar, como esta tem fundamento constitucional. Na medida em que se faça necessária para assegurar a utilidade do provimento judicial que a final poderá ser deferido, a liminar é providência que se impõe, sob pena de se tornar letra morta, mera peça de retórica, a garantia constitucional do acesso ao Poder Judiciário.

## **4. Antecipação da tutela**

### **4.1. Cabimento contra a Fazenda Pública**

Nos termos do art. 273 do CPC, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.952, de 13.12.94, o juiz pode antecipar os efeitos da tutela pretendida pelo contribuinte.

Os plantonistas do arbítrio apressaram-se já a dizer incabível a antecipação da tutela jurisdicional contra a Fazenda Pública. A antecipação não

---

<sup>9</sup> Natanael Martins, *Questões de Processo Administrativo Tributário, em Processo Administrativo Fiscal – 2º Volume*, coord. De Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 1997, p. 94.

seria possível em face do duplo grau de jurisdição obrigatório. A ser assim, porém, não seria viável o mandado de segurança, no qual é obrigatório o duplo grau de jurisdição. Como se vê, a tese não resiste a análise jurídica.

Por outro lado, é inegável que a Fazenda Pública em muitos casos adota atitude evidentemente protelatória, questionando o quanto possível, embora ciente da final derrota em face da jurisprudência já assentada.

## **4.2. Irreversibilidade**

A antecipação da tutela não deve ser concedida quando implicar uma situação de fato irreversível.<sup>10</sup>

A irreversibilidade, é importante insistir neste ponto, diz respeito a situações de fato, porque situações simplesmente jurídicas são geralmente reversíveis.

## **5. O depósito judicial do valor do tributo**

A respeito do assunto muito já escrevemos.<sup>11</sup> Diremos aqui, em síntese, que o depósito:

a) somente será integral quando correspondente ao valor que o fisco pretende receber;

b) é cabível, em princípio, qualquer que seja o tipo de procedimento, é um direito do contribuinte que independe de autorização judicial, e qualquer vedação a seu exercício constitui arbítrio inadmissível em face de nosso ordenamento jurídico.

c) suspende a exigibilidade do crédito tributário, independentemente de liminar;

d) impede a cobrança de juros e correção monetária;

e) só pode ser convertido em renda depois que transita em julgado sentença de mérito favorável à Fazenda Pública;

f) à míngua de título jurídico que o justifique, não pode ser convertido em renda em face de sentença que extingue o processo sem exame de mérito;

g) pode ser liberado para o depositante a menos que exista sentença de mérito a favor da Fazenda, ainda que pendente de recurso.

---

<sup>10</sup> CPC, art. 173, § 2º.

<sup>11</sup> Cf. Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 2ª edição, RT, São Paulo, 1995, p.166/183.



## 6. Cautelar em rescisória

A jurisprudência tem afirmado não ser possível dar efeito suspensivo à propositura de ação rescisória, porque isto seria contrário a dispositivo legal expresso que afirma não ter a rescisória esse efeito. Não obstante, nos tribunais prevaleceu a tese do cabimento de mandado de segurança para dar efeito suspensivo a recurso que não o tenha.

Essa postura incoerente foi recentemente superada pelo STF, que, “por maioria de votos, referendou despacho do Min. Nelson Jobim, que concedera medida cautelar incidental para atribuir efeito suspensivo a ação rescisória promovida pelo Estado de São Paulo e para suspender a exigibilidade do precatório referente à execução da ação rescindenda.”<sup>12</sup>

Espera-se que a tese não termine prevalecendo apenas para os casos em que é interessado o Poder Público. A final, em muitas situações a execução do julgado antes de apreciada a rescisória pode significar a inteira inutilidade desta. Em tais situações, havendo também a aparência do bom direito, evidentemente será cabível a cautelar,

## 7. Suspensão da exigibilidade e lançamento tributário

### 7.1. As questões postas

Muito se tem discutido em torno das questões de saber se é possível suspender-se a exigibilidade do crédito tributário sem que tenha havido o respectivo lançamento, e se é possível medida liminar para impedir a Fazenda Pública de exercer o seu direito de lançar.

Examinemos essas questões

### 7.2. Lançamento e exigibilidade do crédito

Considerando-se que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, evidentemente não se pode, sem grave impropriedade, falar de suspensão de sua exigibilidade antes do lançamento.

Pode ocorrer, porém, que em relação aos tributos cujo pagamento deve ser feito independentemente de lançamento<sup>13</sup> o contribuinte pretenda ver suspensa a sua obrigação de fazer o pagamento. É dessa suspensão, portanto, que se cuida, e não da suspensão da exigibilidade do crédito, ainda

---

<sup>12</sup> Petição nº 1.347-SP, Informativo STF nº 84, Brasília, 15 a 19 de setembro de 1997, p. 1.

<sup>13</sup> Nos casos de lançamento por homologação, na linguagem do CTN.

inexistente.

### **7.3. Pode o juiz impedir a lavratura de auto de infração?**

Sim. Nos casos em que a questão de saber se determinada conduta do contribuinte é lícita ou não, tendo sido a questão posta em juízo, evidentemente o juiz pode determinar que a autoridade da administração tributária se abstenha de lavrar auto de infração. Isto, porém, não quer dizer que a autoridade fique impedida de constituir o crédito tributário, cuja exigibilidade, porém, somente ocorrerá quando, finda a questão, a decisão final for favorável ao fisco.

Auto de infração, em linguagem própria do processo administrativo fiscal, é o documento no qual o fisco descreve uma violação da lei tributária. Não pode ser lavrado se tiver como finalidade imputar um cometimento ilegal ao contribuinte, e aplicar-lhe penalidade, em virtude de conduta cuja legalidade é objeto de questionamento judicial, ainda não definitivamente resolvido.

Pode, todavia, a autoridade administrativa, exercer o seu poder-dever de lançar o tributo, até porque se não o faz, poderá dar-se a decadência de que trata o art. 173, do Código Tributário Nacional.

### **7.4. O direito de fiscalizar e de lançar**

Em nenhuma hipótese o juiz deve impedir a Fazenda Pública de exercer o seu direito de fiscalizar, de colher dados, de manter a atividade do contribuinte sob seu efetivo controle, e até mesmo de lançar o tributo que entender devido, o que há de fazer nos termos do art. 63, da Lei nº 9.430, de 27.12.96.<sup>14</sup>

A autoridade da Administração Tributária não pode, porém, sem grave lesão aos direitos do contribuinte, assegurados pela Constituição, adotar contra este as denominadas sanções políticas, ou meios indiretos de cobrança do tributo.

O direito de fiscalizar não pode, em nenhuma hipótese, ser admitido se estiver sendo exercitado abusivamente, como forma ostensiva de coação.

De todo modo, o autoridade administrativa pode fazer o lançamento do tributo que considerar devido, para o fim de evitar seja o seu direito atingido pela decadência. Veja-se a este propósito

---

<sup>14</sup> Ver nota nº 5.

## **7.5. Sanções políticas. Certidões negativas e de regularidade fiscal**

O mais importante, na proteção dos direitos do contribuinte, é que a Fazenda fique impedida de adotar medidas restritivas de seus direitos enquanto a ação não for definitivamente julgada.

O juiz deve, portanto, em vez de determinar que Fazenda se abstenha de fiscalizar, determinar que esta se abstenha de adotar contra o contribuinte, com quem está em litígio, quaisquer medidas restritivas de seus direitos.

O meio mais freqüentemente utilizado pela Fazenda é a recusa do fornecimento de certidão negativa. É evidente que essa recusa não será legítima se está sendo usada como forma indireta de cobrança, porque essa forma indireta exclui o direito de defesa do contribuinte, tendo-se em vista que a autoridade que nega a certidão não é competente para decidir se a cobrança é ou não legal, ou constitucional.

## **7.6. Contra cautela**

Não obstante significativa corrente jurisprudencial em sentido contrário, entendemos que o Juiz pode, e deve, quando presente o perigo da mora inversa, exigir que o contribuinte ofereça contra cautela. Ofereça garantia idônea, real ou fidejussória, de sorte que se a final restar vencido, o crédito tributário esteja garantido.

É que o direito ao provimento jurisdicional útil não é apenas do autor. Também o réu tem direito a uma sentença útil. Tem direito, portanto, à preservação do objeto em disputa, para que a final, vencedor, possa dispor do mesmo, não restando ineficaz a sentença respectiva.