A influência da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça na medida cautelar fiscal

Autor: Marcelo Adriano Micheloti

Juiz Federal

publicado em 30.10.2014

[enviar este artigo] [imprimir]

Resumo

É controvertida a posição jurisprudencial acerca do cabimento da medida cautelar fiscal quando o crédito tributário não é definitivo ou quando está presente uma causa de suspensão de sua exigibilidade. A Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça dispõe: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". Esta Súmula traz importante impacto na análise dos requisitos da medida cautelar fiscal, devendo os créditos tributários constituídos por autolançamento serem analisados de modo distinto dos demais.

Palavras-chave: Processo cautelar. Medida cautelar fiscal. Requisitos. Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça.

Sumário: Introdução. 1 Do processo cautelar – conceito e características. 2 Da medida cautelar fiscal. 2.1 Introdução. 2.2 Constituição (definitiva?) do crédito tributário como requisito da cautelar fiscal. 2.3 A influência da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça na medida cautelar fiscal. Conclusão. Referências bibliográficas.

Introdução

O processo cautelar é um importante instrumento para a proteção de um direito aparente que esteja submetido a perigo de dano iminente. A medida cautelar fiscal visa a resguardar os interesses da Fazenda diante de situações de risco à satisfação de seus créditos.

Um dos pontos mais controvertidos da medida cautelar fiscal é a necessidade (ou não) de que a discussão administrativa esteja encerrada ou não haja uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito para o ajuizamento da ação cautelar fiscal. Os principais argumentos das duas correntes são expostos, bem como as decisões judiciais que lhes amparam.

A Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça acabou definindo que as declarações prestadas pelo contribuinte significam constituição do crédito tributário. O impacto dessa súmula na medida cautelar é apresentado e analisado.

No final, são trazidas as conclusões, as quais têm a intenção de colaborar com o aprofundamento do debate.

1 Do processo cautelar – conceito e características

Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart afirmam que o processo cautelar evoluiu da "tutela que se mostrasse necessária para garantir a efetividade da função jurisdicional" para aquela que tem na "função cautelar a proteção de um direito aparente submetido a perigo de dano iminente".(1)

Com essa definição, já se apresentam duas das principais características da tutela cautelar: o perigo de dano(*periculum in mora*) e a probabilidade do direito à tutela do direito material (*fumus boni iuris*).(2)

O perigo de dano (*periculum in mora*) não deve surgir de meras conjecturas, mas ser "fundado em elementos objetivos, capazes de serem expostos de forma racional".(3)

Quanto ao *fumus boni iuris*, "o autor deve convencer o juiz de que a tutela do direito provavelmente lhe será concedida".(4)

Os mencionados autores defendem que a "não satisfatividade" é requisito da tutela cautelar.(5) Com efeito, em regra, não se deve admitir ação cautelar com efeito satisfativo. Algumas situações admitidas pela jurisprudência (*v.g.* cautelar de exibição)(6) efetivamente não são cautelares, como bem demonstram Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart: "Porém, mesmo as providências que dependem da caracterização da urgência e objetivam assegurar a produção da prova não constituem tutela cautelar, uma vez que objetivam assegurar o exercício da ação e da defesa, e não a efetividade da tutela do direito".(7)

A instrumentalidade da medida cautelar significa que ela está vocacionada "a dar segurança à tutela do direito desejada, ou que pode vir a ser ambicionada, no processo principal".(8) Nesse sentido, o art. 796 do Código de Processo Civil diz que a ação cautelar pode ser anterior (preparatória) ou no curso do processo principal (incidental) e que seu caráter é de dependência (em regra)(9) quanto ao processo principal.

Não se deve confundir as medidas cautelares com a antecipação de tutela, haja vista que a "antecipação da tutela serve para adiantar, no todo ou em parte, os efeitos pretendidos com a sentença de mérito a ser proferida ao final. Já a cautelar visa a garantir o resultado útil do processo principal".(10)

De modo que a tutela antecipatória não é instrumento de outra tutela, ou faz referência a outra tutela. A tutela antecipatória satisfaz o autor, dando-lhe o que almejou ao propor a ação. O autor não quer outra tutela além daquela obtida antecipadamente, diversamente do que sucede quando pede tutela cautelar, sempre predestinada a dar efetividade a uma tutela jurisdicional do direito. A tutela antecipatória também não aponta para uma situação substancial diversa daquela tutelada, ao contrário da tutela cautelar, que necessariamente faz referência a uma situação tutelável ou a uma outra tutela do direito material.(11)

Quanto à referibilidade, trata-se da visualização de uma situação substancial a ser acautelada (*v.g.* no arresto, assegurar futura penhora), diante de uma tutela já requerida ou que poderá vir a ser (cautelaridade e não preventividade).

Assim, para os mencionados autores, são características da medida cautelar: 1. tutela assecuratória da tutela do direito material ou da situação jurídica tutelável; 2. perigo de dano; 3. probabilidade do direito à tutela do direito material; 4. temporariedade; 5. não satisfatividade; 6. instrumentalidade; 7. referibilidade; 8. cautelaridade e não preventividade.

2 Da medida cautelar fiscal

2.1 Introdução

A Lei nº 8.397, de 06.01.1992, instituiu a medida cautelar fiscal, que, segundo seu art. 1º, na redação originária, poderia ser instaurada antes ou no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias. Na redação dada pela Lei nº 9.532/1997, o momento de instauração regrediu à constituição do crédito, não se exigindo mais a inscrição em dívida ativa. Além disso, o parágrafo único estabeleceu hipóteses em que se dispensa a prévia constituição do crédito tributário.

A medida cautelar visa a garantir o crédito tributário constituído ou por ser constituído, resguardando os interesses da Fazenda, em face de situações passíveis de por em risco a satisfação desse crédito.

Antes dessa lei, a Fazenda poderia se utilizar das medidas cautelares dispostas no Código de Processo Civil, pois, na Lei de Execução Fiscal, nada se dispôs acerca de medidas cautelares. Destaque-se o contido no art. 615, III, do Código de Processo Civil, que estabelece a possibilidade de o credor pleitear medidas urgentes na petição inicial da execução. Tratando das execuções em geral, Araken de Assis ressalta que o art. 615, III, do Código de Processo Civil autoriza que, na petição inicial da ação executória, o credor requeira medidas acautelatórias urgentes, tanto cautelares quanto satisfativas, e que isso representa "extensão do poder geral de cautela do juiz", não dependendo de iniciativa da parte, embora esta seja necessária para indicar a situação de perigo no processo.(12) Cita como exemplos a indisponibilidade do crédito em conta corrente bancária do executado e o fato de a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça ter admitido a averbação, no prontuário do veículo, de impedimento à sua alienação.(13) Observa-se do julgado abaixo que o mencionado dispositivo pode continuar a coexistir com a cautelar fiscal:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CITAÇÃO POR EDITAL. CABIMENTO. UTILIZAÇÃO DO SISTEMA BACENJUD CAUTELARMENTE. BLOQUEIO ANTES DA CITAÇÃO. [...] IV. Não há empecilho à utilização do sistema do BacenJud cautelarmente, determinando-se o bloqueio dos ativos financeiros até mesmo antes da citação do devedor, caso se verifique a existência de risco de inutilidade do bloqueio se somente efetivado após a citação. V. Agravo de instrumento improvido." (TRF5, 4ª T. AG 00093042720124050000, Rel. Ivan Lira de Carvalho, DJE 11.10.2012, p. 448)

Passemos a analisar a Lei nº 8.397/1992 nos seus aspectos mais importantes, que trazem discussão na doutrina e na jurisprudência.

2.2 Constituição (definitiva?) do crédito tributário como requisito da cautelar fiscal

Já no art. 1º da Lei nº 8.397/1992, desponta uma das controvérsias da medida cautelar fiscal. Na redação original, a cautelar fiscal preparatória somente poderia ser ajuizada após o crédito tributário estar "regularmente constituído em procedimento administrativo".(14)

A partir da Lei nº 9.532/1997, passa a referir que é cabível "após a constituição do crédito" e, no parágrafo único, arrola duas hipóteses, nas quais "independe de prévia constituição do crédito tributário".

Sobre a constituição do crédito tributário, é didática esta passagem expressada por Claudia Maria Dadico e Ingrid Schroder Sliwka:

"Este procedimento de constituição do crédito tributário é dividido em duas fases: a fase oficiosa, em que a autoridade administrativa levanta as informações

necessárias à lavratura do lançamento, materializa-o documentalmente e notifica o contribuinte de seu conteúdo; e a fase contenciosa, que se inicia quando o contribuinte recebe a notificação, facultando-lhe o direito de impugnar o crédito na via administrativa. Somente com a manifestação final da autoridade administrativa acerca das impugnações e dos recursos interpostos pelo contribuinte é que o crédito considera-se definitivamente constituído. Dessa forma, consoante esclarece Bernardo Ribeiro de Moraes, 'quando o sujeito passivo recebe a notificação do lançamento, há a constituição provisória do crédito tributário... A constituição definitiva (concluída definitivamente) do crédito tributário se dá quando o sujeito passivo deixa de impugnar o lançamento tributário já notificado, ou, mesmo impugnado, quando exista a final manifestação da autoridade administrativa, uma vez esgotados os recursos administrativos.'"(15)

A pergunta que se coloca é se seria suficiente para o ingresso da medida cautelar fiscal o lançamento e a correspondente notificação do contribuinte (constituição provisória) ou se seria necessária a constituição definitiva.

As mencionadas autoras sustentam que é necessário o lançamento definitivo, sob pena de incoerência com as hipóteses nas quais se dispensa a "constituição do crédito", entendida essa situação como a "constituição provisória" do crédito tributário.

"O parágrafo citado, portanto, dispensou da 'prévia constituição do crédito tributário' hipótese de devedor já notificado, ou seja, depois de provisoriamente constituído o crédito, por meio do lançamento.
Como é consabido, a notificação nada mais é do que o ato formal de comunicação ao contribuinte dos termos em que foi lavrado o lançamento tributário. Ora, se o devedor já foi notificado, é porque já se concluiu o lançamento, que é o ato de constituição provisória do crédito tributário. Dessa forma, não haveria lógica em se dispensar a prévia constituição do crédito em uma hipótese em que o crédito já fora constituído, ainda que de forma provisória.
Disso decorre que essa 'prévia constituição', a que alude o dispositivo, somente pode ser sua constituição definitiva, sob pena de invencível incoerência entre o enunciado do parágrafo e aquele constante do inciso V, *b*.
Note-se que o dispositivo fez alusão expressa ao crédito tributário, o que deixa fora de qualquer dúvida que os conceitos utilizados são aqueles consagrados pelo Direito Tributário.
A interpretação sistemática desses dispositivos conduz à conclusão de que o termo 'constituição', tantas vezes mencionado pelo texto da Lei nº 8.397/92, deve ser entendido como a constituição definitiva do crédito fiscal. Assim, a propositura da ação cautelar fiscal, de acordo com o texto da Lei nº 8.397/92, somente é possível após a constituição definitiva do crédito, salvo nos casos dos incisos V, *b*, e VII do art. 2º, em que é viável o ajuizamento após a notificação do lançamento."(16)

Algumas decisões afastam a possibilidade de medida cautelar fiscal quando não há exigibilidade do crédito tributário:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO DA MEDIDA CONTRA O DEVEDOR OU TERCEIRO PARA ACAUTELAR CRÉDITO TRIBUTÁRIO JÁ CONSTITUÍDO MAS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. 1. [...] 2. Não merece subsistir a medida cautelar fiscal proposta contra o devedor quando ao tempo do ajuizamento os créditos tributários estavam com sua exigibilidade suspensa em razão da adesão ao Refis. A cautelar fiscal nessa situação precisa ter amparo expresso no art. 2º, V, *b*, ou VII da Lei nº 8.397/92, o que não ocorreu. Precedentes: REsp nº 1.163.392 – SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.08.2012; REsp nº 781.200/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 18.12.2007; REsp nº 1.186.252 – MG, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 17.03.2011. 3. [...]." (STJ, 2ª

T. REsp 1314033, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJE 18.10.2013)

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS NOS 282 E 356/STF. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. CAUTELAR FISCAL. LEI Nº 8.397/92. PRESSUPOSTOS. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA. I – [...]. II – No acórdão recorrido ficou explicitamente definido não ser cabível medida cautelar fiscal quando o contribuinte está ainda discutindo, na instância administrativa, o valor tributário que lhe está sendo exigido. (REsp nº 279.209/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 02.04.2001). III – [...]." (STJ, 1ª T. EREsp 577395, Rel. Francisco Falcão, DJ 16.05.2005, p. 235)

"TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. IMPROCEDÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS. CAUTELAR AJUIZADA COM FUNDAMENTO UNICAMENTE NO INCISO VI DO ART. 2º DA LEI Nº 8.397/92. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. DESCABIMENTO DA MEDIDA. APELO E REMESSA OFICIAL DESPROVIDOS. 1. A cautelar fiscal em testilha foi ajuizada com fundamento unicamente no inciso VI do art. 2º da Lei nº 8.397/92 ('possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido'). 2. O pedido inicial foi julgado improcedente em razão da suspensão da exigibilidade dos créditos, decorrente da pendência de julgamento de recurso administrativo, fato esse reconhecido pela própria União em petição de fls. 798-799. 3. Firme a Jurisprudência do c. Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, para a hipótese de cautelar fundada exclusivamente no inciso VI do art. 2º da Lei da Medida Cautelar Fiscal (débitos que excedem a 30% do patrimônio do devedor), é necessária a constituição definitiva dos créditos tributários. 4. Nos termos da jurisprudência do c. STJ, a regra da exigência de constituição definitiva dos créditos encontra exceção apenas nas hipóteses disciplinadas no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.397/92, nas quais não se enquadra o caso em testilha. 5. Apelação e remessa oficial aos quais se nega provimento." (TRF3, 3ª T. AC 00173493620044036182, Rel. Nery Junior, e-DJF3 Judicial 1, 15.07.2013)(17)

Contudo, a mesma 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça afirmara em 2012 a possibilidade de ajuizamento da medida cautelar antes da constituição definitiva do crédito fiscal.(18) No âmbito dos Tribunais Regionais Federais, tem prevalecido que a lei não exigiu a definitividade do lançamento como requisito para a medida cautelar fiscal.

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. PENDÊNCIA. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. INDISPONIBILIDADE DOS SEUS BENS. O fato de estar pendente de análise o recurso perante a esfera administrativa enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas não impede a autoridade fazendária de tomar as medidas de cunho cautelar para o fim de ver assegurada a efetividade de eventual cobrança a ser aparelhada pelo Fisco." (TRF4, AG 5010546-26.2013.404.0000, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 24.04.2014)

"TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. LEI Nº 8.397/92. REQUISITOS LEGAIS. EXTENSÃO AO PATRIMÔNIO DOS SÓCIOS. FALTA DE COMUNICAÇÃO DA ALIENAÇÃO DE BENS ARROLADOS. CABIMENTO. 1. Nos termos do art. 4º da Lei nº 8.397/92, 'a decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação'. 2. Os requisitos à concessão da medida cautelar fiscal estão previstos no artigo 3º da Lei nº 8.397/92, quais sejam, prova literal da constituição do crédito fiscal, ainda que não definitiva, e prova documental de algum dos casos mencionados no artigo 2º da mesma norma. 3. A lei não exige a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, o manejo da cautelar é cabível ainda que o crédito tributário esteja suspenso por recurso administrativo, decisão judicial ou mesmo qualquer das outras hipóteses previstas no artigo 151 do CTN, inclusive o parcelamento de débitos. 4. [...]. 5. Constatada a subsunção, na espécie, às hipóteses normativas previstas nos incisos VI e VII do artigo 2º da Lei nº 8.397/92, resta perfeitamente legítima a medida cautelar fiscal para decretação

da indisponibilidade dos bens." (TRF4, AC 5002250-93.2011.404.7207, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 04.04.2014).(19)

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ARTIGO 557, CPC. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. INDISPONIBILIDADE DE BENS. DESPROVIMENTO DO RECURSO. 1. [...]. 3. Cabe salientar que o caso não cuida de execução de crédito tributário, mas de mera medida cautelar, diante de situação fática narrada no feito originário, a propósito da Lei 8.397/92, que definiu as hipóteses de cabimento da ação cautelar fiscal. 4. O artigo 2º da Lei nº 8.397/92 institui hipóteses de cautelar fiscal a partir de créditos tributários, exigindo, portanto, apenas a constituição, salvo na hipótese específica dos incisos V, *b* (quando o contribuinte: 'V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: [...] *b*) põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros'), e VII (quando o contribuinte: 'VII – aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei'). 5. Nas demais hipóteses, prevalece a exigência de prévia constituição do crédito tributário, mas não de constituição definitiva. A constituição definitiva permite atos de execução do interesse fiscal, fundada na certeza da decisão fiscal e na busca da liquidez de um título executivo – por exemplo, a inscrição em dívida ativa e o ajuizamento de execução fiscal –, ao passo que a medida cautelar fiscal não gera atos de execução, mas medidas de mera preservação de situação ou condição diante do risco derivado de conduta do contribuinte contrária ao interesse fiscal, que é relevante, diante da constituição do crédito tributário, ainda que não seja definitivo o lançamento fiscal. 6. As cautelares são cautelares, e não antecipação de tutela meritória, porque prescindem de prova inequívoca de direito verossimilhante. A certeza que se exige para a propositura de execução fiscal não é a mesma certeza que se deve exigir para medida cautelar. As providências têm caráter distinto em termos de eficácia e, portanto, sujeitam-se, logicamente, a requisitos distintos no campo da aferição do direito invocado. Dizer que a cautelar fiscal somente é possível depois da constituição definitiva significaria reduzir o alcance da tutela e presumir que não existe dano possível enquanto não configurada a coisa julgada administrativa, o que foge da realidade vivenciada no plano fático e considerada no plano normativo pelo legislador. 7. A cautelar fiscal independe de constituição definitiva, bastando, em regra, a mera constituição do crédito tributário – salvo na hipótese do parágrafo único do artigo 1º, em que sequer se exige prévia constituição –, tanto assim que o artigo 11 prevê que, concedida a cautelar diante de crédito tributário passível de recurso administrativo, em procedimento preparatório, a execução fiscal, a partir da constituição definitiva, deve ocorrer 'no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa'. 8. Portanto, o legislador, ao referir-se à 'constituição do crédito', não abrangeu nem consagrou a exigência de 'constituição definitiva do crédito', tal como reconhecido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 9. Por outro lado, o artigo 2º, V, *a*, da Lei nº 8.397/92, ao prever que a inadimplência do contribuinte não gera cautelar fiscal se suspensa a exigibilidade do crédito para cujo pagamento foi intimado, nada mais fez do que avaliar como insusceptível de proteção cautelar o interesse fiscal diante de falta de pagamento de crédito cuja exigibilidade esteja suspensa. 10. Isso não significa, porém, que o contribuinte que, contra si, tenha o crédito tributário constituído, porém suspenso em sua exigibilidade, possa, por exemplo, ainda que tenha domicílio certo, ausentar-se ou tentar ausentar-se visando a elidir o adimplemento da obrigação; ou, ainda, possa acumular dívidas livremente, sem as garantir ou adimplir, que ultrapassem um limite de solvência, especificamente estipulado pelo legislador a partir do patrimônio conhecido. 11. Cabe ao legislador definir o que seja relevante e urgente, para fins de cautelar, por meio de cláusulas genéricas ou específicas. Ao intérprete cabe aplicar a lei como editada e, considerando-a inconstitucional, declará-la como tal observado o devido processo legal. 12. Todavia, irrelevante a situação geral de suspensão da exigibilidade fiscal, se pratica o contribuinte fato enquadrado como típico para fins de cautelar fiscal, no caso relacionado, ao comprometimento de mais de 30% do patrimônio do contribuinte com dívidas. Dessa forma, não se exige a inexistência de causa de suspensão da exigibilidade, prevista no artigo 2°, V, *a*,

nem que haja prova de dilapidação patrimonial nem risco concreto de perecimento da pretensão executória, basta a situação objetiva de comprometimento substancial dos bens do contribuinte na forma indicada pela legislação. 13. Nesse quadro, a concessão da cautelar fiscal, com base no artigo 2º, VI, da Lei 8.397/92, não se revela indevida, porquanto configurada a situação objetiva de débitos que, inscritos ou não em dívida ativa, exigíveis ou não, somam valores acima de trinta por cento do patrimônio social conhecido. 14. Tampouco se verifica a ausência de interesse processual no requerimento cautelar fiscal de indisponibilidade pela existência de arrolamento de bens pelo mesmo fundamento, qual seja, débito superior a 30% do patrimônio conhecido. 15. O arrolamento de bens efetuado encontra fundamento no artigo 64 da Lei 9.532/1997, tratando-se de medida administrativa determinada pela autoridade fiscal, constituindo a obrigação para que, 'a partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e dos direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo' (§ 3°). 16. Por sua vez, a medida cautelar fiscal, medida judicial, encontra fundamento na Lei 8.397/1992, implicando sua concessão, de imediato, a 'indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação' (artigo 4°); e 'será requerida ao Juiz competente para a execução judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública' (artigo 5°). 17. Conforme se verifica, as duas medidas se diferenciam pela autoridade competente para determiná-las: enquanto o arrolamento é determinado pela autoridade fiscal, como medida administrativa, a medida cautelar fiscal é determinada pela autoridade judiciária e implica a indisponibilidade dos bens até o limite da satisfação da obrigação, impedindo a transferência do domínio, enquanto aquela primeira apenas cria o dever de informar a alienação à autoridade fiscal. 18. A cautelar fiscal, portanto, garante de forma mais eficaz a pretensão executória do crédito fiscal, ao contrário da medida de arrolamento, que, embora permita ser efetuada de forma mais célere, por meio de simples ato administrativo, não impede a disponibilidade do patrimônio do devedor. 19. Saliente-se, ainda, que a medida cautelar fiscal não é instrumento processual adequado para discutir a nulidade do auto de infração, por constituir mera ação destinada a garantir a eficácia da prestação jurisdicional, no caso, a pretensão executória. Assim, eventual desconstituição judicial do crédito deve ser promovida por meio de ação anulatória autônoma, ou por meio de embargos do devedor. 20. Acerca da equiparação da indisponibilidade à penhora, no tocante à aplicação de limitações legais (artigos 655-A, § 2º, e 649, IV, CPC), trata-se de pretensão a ser deduzida originariamente perante o Juízo agravado, que deferiu a medida cautelar, não cabendo tal análise diretamente nesta instância. Eventual excesso que se tenha praticado na execução do bloqueio deve ser informado e provado, primeiramente, ao Juízo que proferiu a decisão. 21. Agravo inominado desprovido." (TRF3, 3ª T. AI 00238158420124030000, Rel. Carlos Muta, e-DJF3 Judicial 1, 14.12.2012)

Analisando as hipóteses do art. 2º, é possível dividi-las segundo o quadro abaixo:

Constituição do crédito(20)	**Antes da constituição do crédito**
"Art. 2º [...] I – sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado; II – tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação; III – caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) IV – contrai ou tenta contrair dívidas	"Art. 2º [...] V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: [...] b) põe ou tenta pôr seus bens em nome de terceiros; [...] VII – aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em

que comprometam a liquidez do seu patrimônio; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997) [...] VI – possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) [...] VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.”	virtude de lei;”

Na sequência, cabe analisar o impacto da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça nas medidas cautelares fiscais.

2.3 A influência da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça na medida cautelar fiscal

Embora o Código Tributário Nacional refira três hipóteses de lançamento (de ofício, por declaração e por homologação), a grande maioria dos tributos está sob a modalidade do lançamento por homologação, na qual o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo ao sujeito ativo a fiscalização posterior. Isso se deve à diminuição de serviço que isso proporciona ao fisco, inclusive facilitando-se a fiscalização.

Conforme esclarece Leandro Paulsen:

“O CTN não regula claramente a formalização do crédito por meio de declaração ou confissão do contribuinte [...]. Em verdade, quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, ainda que com ele não concorde, por meio de declarações (obrigações acessórias), confissões (*e.g.*, para a obtenção de parcelamentos) ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, pois tudo o que o ato de lançamento por parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte.”(21)

É certo que isso não impede a fiscalização de realizar o lançamento de ofício nas hipóteses em que as declarações não são satisfatórias (lançando eventual diferença), tornando essa hipótese de lançamento subsidiária.(22)

Portanto, havendo declaração de débito por parte do contribuinte (DCTF, GFIP, GIA), torna-se constituído o crédito tributário, sendo dispensável qualquer outra providência por parte do fisco. Isso restou cristalizado na Súmula 436 do

Superior Tribunal de Justiça: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Esse entendimento, em princípio, traz prejuízo no prazo prescricional para o fisco ajuizar a execução fiscal nas hipóteses em que não há o pagamento, quando se aplicava o art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que estabelece:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Restou pacificado na jurisprudência:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.
1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional inicia-se a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração ou ao do vencimento, o que ocorrer por último. [...]” (STJ, 2ª T. AgRg no AREsp 381.242/SP, Rel. Herman Benjamin, j. 08.05.2014)

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. TERMO INICIAL. DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. DESPACHO ORDENATÓRIO DA CITAÇÃO. ART. 174, DO CTN. ART. 219, § 1º, CPC. 1 – O termo *a quo* do prazo prescricional fixa-se no momento em que se pode exigir o débito declarado, a partir do vencimento da obrigação, ou da apresentação da declaração (o que for posterior) (REsp 1.120.295-SP, Rel. Ministro Luiz Fux, DJE 21.05.2010). 2 – Nos casos em que a entrega da declaração se dá após o vencimento da obrigação (*v.g.* DCTF, DIRPJ, GFIP), o prazo prescricional inicia-se a partir do dia seguinte à entrega da declaração. [...]” (TRF4, AG 5011926-21.2012.404.0000, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 12.09.2013)(23)

O lado positivo desse entendimento para o fisco está na possibilidade de manejar medida cautelar fiscal sem se preocupar com o posicionamento que exigem a constituição definitiva do crédito tributário como seu requisito.

Doravante é importante que, na inicial da execução, sejam separadas as hipóteses em que o crédito tributário decorre de autolançamento, pois sobre estas não pairam mais dúvidas acerca de que se trata de constituição definitiva de crédito.

Por outro lado, ao Magistrado cabe diferenciá-los dos demais créditos objeto do pleito, pois, quanto a eles, não há qualquer impedimento à utilização da medida cautelar, e, nos demais, adotar a corrente que melhor represente seu pensamento em relação à possibilidade de ajuizamento de medida cautelar fiscal antes da constituição definitiva do crédito tributário.

Conclusão

As medidas cautelares têm características próprias, sendo sua função “a proteção de um direito aparente submetido a perigo de dano iminente”.

Instituída pela Lei nº 8.397/1992, com alteração pela Lei nº 9.532/1997, a medida cautelar fiscal busca garantir o crédito tributário, resguardando os interesses da Fazenda, em face de situações passíveis de colocar em risco a satisfação desse crédito. Anteriormente, no entanto, não estava a Fazenda

impedida de se utilizar das medidas cautelares dispostas no Código de Processo Civil, bem como do contido no art. 615, III, desse diploma.

Para os que exigem a constituição definitiva do crédito tributário como requisito para a cautelar fiscal, ela não é possível quando se está discutindo o crédito administrativamente ou diante de uma causa de suspensão da exigibilidade.

De outro lado, sustenta-se que não haveria a necessidade do lançamento definitivo, pois não se trata de requisito exigido pela lei, e o entendimento contrário "significaria reduzir o alcance da tutela e presumir que não existe dano possível enquanto não configurada a coisa julgada administrativa, o que foge da realidade vivenciada no plano fático e considerada no plano normativo pelo legislador" (TRF3, 3ª T. AI 00238158420124030000, Rel. Carlos Muta, e-DJF3 Judicial 1, 14.12.2012).

As declarações realizadas pelo contribuinte (DCTF, GFIP, GIA etc.) têm o condão de constituir o crédito tributário, dispensando-se qualquer outra providência por parte do fisco. Após sua entrega ou depois de vencido o prazo para o pagamento (o que ocorrer depois) permite a inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento da execução fiscal. Nesse sentido foi editada a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça e, portanto, passa a fluir a partir daí o prazo prescricional que tem o fisco para a cobrança.

Não obstante esse prejuízo para o fisco no que se refere ao prazo, acabou esse entendimento trazendo benefícios para a medida cautelar fiscal, pois, em relação aos créditos tributários decorrentes de tais declarações, torna-se induvidosa a característica de definitividade. Portanto, torna-se importante a distinção entre tributos objeto de autolançamento e os demais, para análise dos requisitos da medida cautelar fiscal.

Referências bibliográficas

ASSIS, Araken. **Manual da execução**. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

DADICO, Cláudia Maria; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Medidas assecuratórias do crédito tributário**: cautelar fiscal, indisponibilidade de bens e Bacen-Jud. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006 (Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1).

GUTIER, Murillo Sapia. Teoria do processo cautelar: características e classificações doutrinárias. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 15, n. 2456, 23 mar. 2010. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/14548>. Acesso em: 24 jun. 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processo cautelar**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MEDEIROS JUNIOR, Mauro Evaristo. Aplicação prática da medida cautelar fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 17, n. 3267, 11 jun. 2012. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/21965>. Acesso em: 16.06.2014.

NEGRÃO, Theotonio et al. **Código de processo civil e legislação processual em vigor**. 43. ed. atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PEREIRA, João Luís de Souza. Arrolamentos de bens e direitos, medida cautelar fiscal e as exigibilidades e exequibilidades do crédito tributário. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 1, n. 3 , p. 44-51, jul./ago. 2007.

PISCITELLI, Rui Magalhães. Da ação cautelar fiscal. **Revista de Doutrina da 4. Região**, n. 7, jul. 2005. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br>. Acesso em: 16 jun. 2014.

RIBEIRO, Taíza Irene de Haro Pouchain. A indisponibilidade dos bens na cautelar fiscal e sua extensão ao ativo circulante. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 2, n. 1 , p. 161-184, jan./jun. 2012.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**: processo cautelar e procedimentos especiais. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

Notas

1. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Processo cautelar**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 20.

2. “O pressuposto do *fumus boni iuris* significa que o juiz está autorizado a tratar da tutela cautelar com base em cognição sumária, ou seja, a partir de uma cognição não aprofundada sobre a matéria de fato que integra o litígio, e por isso dita menos aprofundada em sentido vertical” (MARINONI; ARENHART, 2010, p. 116).

3. MARINONI; ARENHART, 2010, p. 28.

4. MARINONI; ARENHART, 2010, p. 28.

5. MARINONI; ARENHART, 2010, p. 36.

6. NEGRÃO, Theotonio et al. **Código de processo civil e legislação processual em vigor**. 43. ed. atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 912, nota 3b ao art. 796.

7. MARINONI; ARENHART, 2010, p. 89.

8. MARINONI; ARENHART, 2010, p. 36.

9. Marinoni e Arenhart apresentam exceção de ação cautelar autônoma (*v.g.* caução de dano infecto). MARINONI; ARENHART, 2010, p. 36.

10. NEGRÃO, 2011, p. 912, nota 3a ao art. 796.

11. MARINONI; ARENHART, 2010, p. 62.

12. ASSIS, Araken. **Manual da execução**. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 360.

13. ASSIS, 2009, p. 360. Trata-se do REsp 59593-2, de 29.03.1995.

14. Art. 2º na redação originária: "A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário regularmente constituído em procedimento administrativo, quando o devedor: [...]".

15. DADICO, Cláudia Maria; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Medidas assecuratórias do crédito tributário**: cautelar fiscal, indisponibilidade de bens e Bacen-Jud. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006 (Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1). p. 26.

16. DADICO; SLIWKA, 2006, p. 27-28.

17. No mesmo sentido: STJ, 1ª T. REsp 577395, Rel. Francisco Falcão, DJ 17.12.2004; 2ª T. REsp 1163392, Rel. Mauro Campbell Marques, 28.08.2012. TRF3, 6ª T. APELREEX 00112257120044036106, Rel. Johonsom Di Salvo, e-DJF3 Judicial 1, 28.06.2013; 3ª T. APELREEX 00129003020084036106, Rel. Cecilia Marcondes, e-DJF3 Judicial 1, 18.03.2011, p. 600.

18. "[...] Ainda que admitido, em tese, o ajuizamento da medida cautelar fiscal prevista na Lei nº 8.397/1992 antes da constituição definitiva do crédito fiscal, não se acolhe o recurso especial que se ampara, quanto aos requisitos da medida, em premissas fáticas afastadas pela Corte de origem, incidindo na espécie o verbete nº 7 da Súmula do STJ. [...]" (STJ, 2ª T. REsp 1298496/SP, Rel. Cesar Asfor Rocha, j. 21.08.2012, DJe 29.08.2012). No mesmo sentido: 1ª T. REsp 1127933, Rel. Luiz Fux, DJE 10.05.2011.

19. No mesmo sentido: TRF3, 6ª T. AI 00098535720134030000, Rel. Nelton dos Santos, e-DJF3 Judicial 1, 09.01.2014; 3ª T. AC 00082953620114036106, Rel. Cecilia Marcondes, e-DJF3 Judicial 1, 29.05.2013; TRF4, AG 5016075-60.2012.404.0000, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 14.11.2012; TRF4, AC 5000616-31.2012.404.7206, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 02.10.2012; TRF2, 4ª T. AG 200602010005508, Rel. Carlos Guilherme Francovich Lugones, DJU 30.01.2009, p. 139; TRF1, 7ª T. AGTAG 200701000193513, Rel. Rafael Paulo Soares Pinto, e-DJF1 19.05.2008, p. 164.

20. Como se viu, para uns aqui se exige a definitividade do lançamento e para outros não.

21. PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 998-999. TRF4, AC 5035765-27.2012.404.7000, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Rômulo Pizzolatti, juntado aos autos em 18.09.2013.

22. PAULSEN, 2010, p. 999.

23. No mesmo sentido: TRF4, AC 5005445-70.2012.404.7201, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 25.09.2013; TRF4, AC 5010446-58.2011.404.7108, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 12.09.2013; TRF4, AC 5008910-24.2011.404.7201, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 12.09.2013.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):
MICHELOTI, Marcelo Adriano. A influência da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça na medida cautelar fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 62, out. 2014. Disponível em: < http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao062/Marcelo_Micheloti.html>
Acesso em: 04 dez. 2014.

REVISTA DE DOUTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO - EMAGIS