

GARANTIA ANTECIPADA DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO PENDENTE: PORTARIA PGFN N°
33/18 E A CAUTELAR ANTECIPATÓRIA: RELAÇÕES

Rodrigo G. N. Massud¹

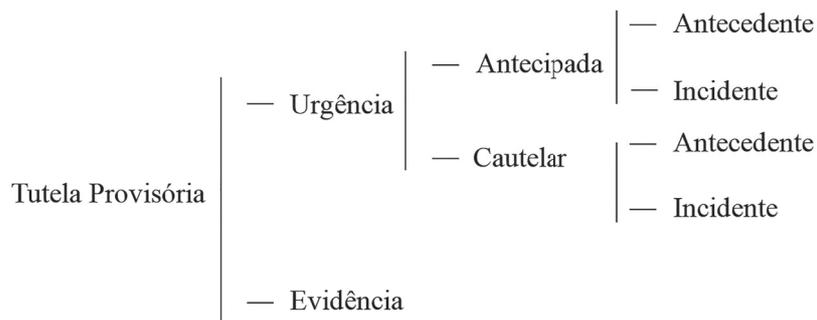
Sumário: 1. Definição introdutória: a natureza jurídica da medida antecipatória de garantia; 2. Macrossistema de cobrança: exigibilidade pendente e o binômio eficiência arrecadatória \times efetividade processual (ou arrecadação e segurança patrimonial); 3. Cobrança Administrativa Especial (CAE) e Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC); estímulos negativos (sanções repressivas) e o diagnóstico da ineficiência; 4. Inovações (em termos de garantia) na cobrança tributária federal: Lei n° 13.606/18 e Portaria PGFN n° 33/18; 4.1. Negócio jurídico processual; 5. Portaria PGFN n° 33/18 e as relações processuais derivadas: como fica a Medida Cautelar de antecipação da garantia?

1. Definição introdutória: a natureza jurídica da medida antecipatória de garantia

Trabalhemos com a distinção, conhecida por nós, entre tutela jurisdicional comum e tutela jurisdicional diferenciada (ou provisória), fundada nas ideias de composição definitiva (com referibilidade direta ao direito material) ou transitória do conflito, e na potencial produção da correlata coisa julgada, material ou formal.

1. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-Graduado em Direito Processual Civil e em Direito Tributário pela PUC-SP/Cogea. Professor no Ibet e na PUC-SP/Cogea. Advogado.

Assim, ao falarmos da tutela antecipatória da garantia, inserimo-nos no universo das tutelas diferenciadas (provisórias), assim divididas no CPC/15 (arts. 294 a 311):



Pois bem, apesar da adjetivização (antecipatória), a tutela que pretende antecipar a garantia, em verdade, possui típica natureza acautelatória: antecipa-se a garantia, não os efeitos materiais da futura e esperada tutela (executiva) exauriente que compoñha, com foro de definitividade, a relação jurídica de direito material tributário.

Não há, nessa antecipação, aptidão para satisfazer o direito material e extinguir o crédito tributário, mas sim para acautelar o resultado útil e prático da cobrança judicial (execução fiscal),² devendo a garantia ser resolvida no processo executivo, dito principal, daí decorrendo seus efeitos provisoriamente liberatórios da exigibilidade.

Entendimento contrário, ao menos no atual quadro normativo, impediria até mesmo eventual negócio jurídico processual relacionado à garantia, pois representaria autocomposição sobre a extinção da própria obrigação (tutela – executiva – exauriente).

2. “Abre-se, aí, o terreno no qual se assenta a medida judicial em foco (e a cautelaridade que lhe é própria): observadas a aludida premissa, evoca-se o poder-dever jurisdicional de acautelamento dos efeitos práticos da jurisdição executiva, traduzidos no propósito de, constituído o crédito exequendo (sem que tenha sido ajuizada a correspondente execução), antecipar-se a prática do ato de garantia (penhora, fiança etc.), ato esse sabidamente inerente à execução – que é, nessa lógica, o ‘processo principal’.”

(CONRADO, Paulo Cesar. “Antecipação de garantia tendente à satisfação de crédito tributário que esteja por ser executado: o que muda (se é que muda) com o novo CPC?”. In: *Processo Tributário Analítico Volume III*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 259).

Assim, reconhecendo-se o fenômeno da cautelaridade exacional (acautelamento da tutela executiva),³ é possível vislumbrar o direito subjetivo do contribuinte de ser executado, oportunizando-se o direito de ação (acautelatório), com o específico objetivo de contrapor os efeitos negativos da inércia fazendária (não emissão de CND, etc.)⁴.

O contribuinte, desta feita, quando exerce o direito de ação com o fim de antecipar a garantia, assim o faz para assegurar o seu direito de ser executado e obter a CND, de modo que a garantia, oportunamente, seja resolvida no ambiente da execução fiscal.

Trata-se de perspectiva parcial, mas de suma importância para que ao final analisemos a situação da “antiga” Cautelar antecipatória.

2. Macrossistema de cobrança: exigibilidade pendente e o binômio eficiência arrecadatória x efetividade processual (ou arrecadação e segurança patrimonial)

Tributação é atividade estatal expropriatória exercida pela produção de normas jurídicas (ou cadeias normativas), com o fim de implementar alterações materiais (patrimoniais) nas relações intersubjetivas entre fisco e contribuinte.

3. Não estamos a tratar da classificação das ações tributárias, ou das categorias tributárias fundamentais, tais como tradicionalmente reconhecidas na teoria geral do processo tributário, ainda que falemos do subdomínio exacional dessa específica cautelaridade (de antecipação da garantia), aspecto esse que nos permite diferenciar das demais cautelaridades nas ações antiexacionais (declaratória ou anulatória).

4. “É possível dizer, a partir de tais premissas, que o direito de cobrar, via execução fiscal, não seria de titularidade exclusiva da Fazenda Pública; se deixarmos de lado a visão puramente processual de que falamos antes, possível reconhecer, com efeito, que ‘direito à execução fiscal’ incidiria também sobre a figura do devedor, com todas as consequências que daí naturalmente derivam (...).

Pois é justamente daí que advém a figura da medida cautelar postulável pelo devedor em ambiente executivo fiscal; referida medida, evocativa do poder geral de acautelamento da jurisdição executiva, seria traduzida com o propósito de, uma vez constituído o crédito exequendo (sem que tenha sido ajuizada a correspondente execução), antecipar-se a prática do ato de penhora.” (CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 231/233 – grifamos).

Numa síntese muito reduzida e simplificada da atividade tributante, exigibilidade e patrimônio (eficácia social/econômica), apesar de exteriores à norma tributária, estão no centro de todas as disputas em torno da cadeia de cobrança do crédito tributário, desde a outorga de competência até a expropriação forçada.

Nesses termos, as cadeias de cobrança ou ciclo de posituação da obrigação tributária evoluem a partir dos graus de eficácia da exigibilidade (patrimonialmente falando), de modo que exigibilidade potencial, efetiva, exaurida ou pendente são efeitos exteriores da norma tributária.⁵ Esses níveis de exigibilidade (ou de exposição patrimonial), é que determinam os conflitos tributários e induzem os diferentes comportamentos de fisco e contribuinte, num confronto entre arrecadação e segurança patrimonial.

Numa linha do tempo, temos o seguinte: antes da regra matriz não há que se falar em eficácia; a regra matriz ainda “a incidir” gera exigibilidade potencial; a regra matriz “incidi-da” pelo lançamento gera exigibilidade efetiva; a extinção da obrigação tributária gera exigibilidade exaurida; e a obrigação não extinta qualifica a exigibilidade efetiva como pendente, tratando-se, reiteramos, dos efeitos que a norma produz, nos diferentes graus, sobre o patrimônio do contribuinte (eficácia social/econômica).

Dessa forma, as alterações patrimoniais almejadas pela atividade estatal de cobrança dependem, essencialmente, do estado de exigibilidade da obrigação tributária, exigibilidade essa que, também, passa a sofrer tensões a partir do comportamento material e processual de credor e devedor.

E, para os fins deste pequeno artigo, tratemos da exigibilidade efetiva-pendente, ou seja, aquela que decorre da omissão quanto ao dever jurídico de pagar o tributo lançado, gerando específicos interesses de agir do fisco e do contribuinte.

5. CONRADO, Paulo Cesar. “Perspectivas do contencioso tributário com o novo código de processo civil.” In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. Direito Tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Assim, considerando que o estágio de pendência da exigibilidade perdura até o seu exaurimento coercitivo definitivo, por meio da execução fiscal, e tomando ainda a ideia de execução fiscal como dever do fisco e direito do contribuinte, começamos então a visualizar as relações processuais (ou processualizáveis) com o fim de constranger, ou resguardar, o patrimônio (plano eficaz), assim dialogando, numa outra perspectiva, sistema primário e sistema secundário, no contexto do macrossistema de cobrança.

De um lado a eficiência administrativo-arrecadatória como imperativo das normas do sistema primário, e de outro a efetividade processual, correlatamente, como imperativo das normas do sistema secundário. Trata-se, portanto, de dois vetores no confronto entre arrecadação e segurança patrimonial.

Falamos em eficiência na cobrança administrativa, e efetividade na cobrança judicial, ambas (cobranças) buscando as alterações patrimoniais com o fim de extinguir o laço jurídico existente entre credor e devedor (satisfação da exigibilidade pendente).

Adotadas essas premissas, temos cobrança em sentido amplo, no nível do sistema primário (das relações jurídicas de direito material tributário), e cobrança em sentido estrito, no nível do sistema secundário (das relações de direito processual), tudo confluindo, do ponto de vista lógico-pragmático, para a arrecadação ou, em outros termos, para as alterações econômico-patrimoniais derivadas da atividade tributante.

A partir daí, é possível tomarmos consciência do chamado macrossistema de cobrança do crédito tributário e seus diferentes intercâmbios em torno da arrecadação e da segurança patrimonial.

Reunindo essas ideias introdutórias, e adotando tais noções de exigibilidade pendente, alterações patrimoniais, cautelaridade exacional, eficiência-arrecadatória e efetividade processual, podemos chegar a uma primeira e parcial conclusão, relativamente às diversas interações do macrossistema de

cobrança, qual seja: direito subjetivo e dever jurídico dialogam, sob variados níveis, em torno do pagamento ou garantia do crédito tributário, acomodando o confronto entre arrecadação e segurança.

O processo tributário, nesse ponto de intersecção, funciona (ou deveria funcionar) como instrumento de acomodação, e não como agravante dessa tensão pressuposta.

Veja-se, por esse ponto de vista, que a cobrança, tal qual concebida no art. 3º do CTN,⁶ como a exigência da prestação pecuniária mediante atividade administrativa plenamente vinculada, passa por uma nova compreensão, sobretudo no campo das interações que começam a existir entre os diferentes sujeitos e atores desse ciclo, abrindo-se espaço para certa discricionariedade, sempre com base na eficiência e efetividade.

Dessa maneira, resta plenamente atendido, assim pensamos, o sobretema subjacente ao artigo: *inovações na cobrança do crédito tributário*.

3. Cobrança Administrativa Especial (CAE) e Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC): estímulos negativos (sanções repressivas) e o diagnóstico da ineficiência

Embora eficiência arrecadatória e efetividade processual componham, no plano abstrato, a necessária relação entre conteúdo e forma, o que se vê, no plano concreto, é o contraste exatamente oposto, num quadro de desconfiança e não cooperação entre os atores do ciclo de cobrança, inclusive entre as próprias autoridades fazendárias.

O confronto entre arrecadação e segurança patrimonial, ao invés de acomodado, acaba sendo agravado de forma sobremaneira.

6. “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

No âmbito federal, por exemplo, parece ser programática a moldura de cobrança que, despreocupada com a conformidade fiscal e redução da litigiosidade, passou a adotar, quase que sistematicamente, o seguinte “pacote” de medidas: autos de infração com multas qualificadas em 150%, acompanhados de responsabilização solidária de sócios e não sócios sob os mais diversos e incompatíveis fundamentos; arrolamentos de bens de todos os responsáveis; representação fiscal para fins penais; e, não raramente, ajuizamento de cautelares fiscais para a indisponibilização generalizada dos bens de todos os responsáveis (muitas vezes fundada na simples superioridade do crédito tributário a 30% do patrimônio conhecido desses responsáveis).

Tratam-se, como podemos observar, de diretrizes que se preocupam essencialmente com os estímulos negativos, ou sanções repressivas, numa visão ultrapassada de atividade vinculada da cobrança, visando o incremento arrecadatário, porém com reduzida ou questionável eficiência e efetividade, induzindo, ao contrário do que se poderia esperar, a não cooperação e o aumento de litigiosidade.

Confirmando esse cenário, veja-se a instituição da chamada Cobrança Administrativa Especial (CAE), pela Portaria RFB nº 1.265/15,⁷ e do correlato Regime Diferenciado de Co-

7. Trata-se de roteiro com medidas para a indução da arrecadação. No que interessa ao presente artigo, em seu viés patrimonial na busca de salvaguardas para o crédito tributário, destacamos o seguinte:

“Art. 2º Ao sujeito passivo que, intimado, não regularizar os CT abrangidos pela Cobrança Administrativa Especial, serão aplicadas as seguintes medidas, conforme o caso: (...)

IX - arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo, com base no disposto nos arts. 64 e 64-A da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; X - representação aos Departamentos de Trânsito (Detran), às Capitânicas de Portos e Tribunal Marítimo e ao Departamento de Aviação Civil para que seja exigida Certidão Negativa de Débitos (CND) quando da alienação ou oneração a qualquer título, de bem móvel de valor superior ao definido pelo Poder Executivo, conforme previsto na alínea c do inciso I do art. 47 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; (...)

XII - representação aos bancos públicos para fins de não liberação de créditos oriundos de fundos públicos, repasses e financiamentos, inclusive de parcelas de financiamentos ainda não liberadas, tendo em vista o disposto no art. 6º da Lei nº 10.522, de 2002; (...)

XVIII - representação para interposição de medida cautelar fiscal, caso o sujeito passivo se enquadre em uma das hipóteses previstas no art. 2º da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e no art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015; (...)

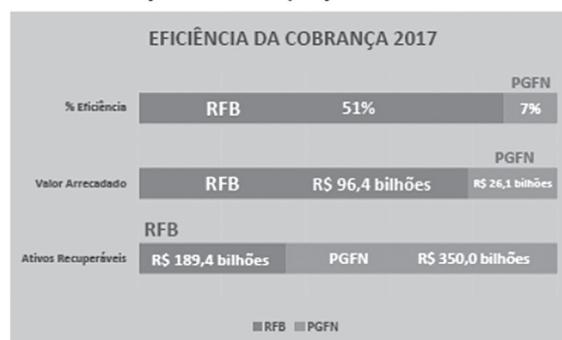
brança de Créditos (RDCC), pela Portaria PGFN nº 396/16, dispondo, entre outros temas, sobre diligenciamento patrimonial, protesto de CDAs, etc.

Mais recentemente e na mesma linha, foi editada a Portaria PGFN nº 33/18, adiante destacadamente abordada, incorporando roteiro quase idêntico à “CAE” da RFB, sendo prevista ainda a chamada averbação pré-executória, medidas de seleção do crédito tributário recuperável, ajuizamento seletivo e procedimentos para a localização de bens e direitos aptos a garantir o executivo fiscal.

A partir de então se estabeleceu o embate entre os próprios órgãos fazendários (RFB e PGFN), envolvidos e preocupados com seus interesses individuais, o que se evidencia pela Nota Codac nº 80, de 23 de março de 2018, por meio da qual a Coordenadoria-Geral de Arrecadação e Cobrança da RFB sintetizou o seguinte:

A presente Nota tem por objetivo avaliar a pertinência da Portaria PGFN nº 33, de 8 de fevereiro de 2018, que regula a cobrança de Créditos Tributários (CT) promovida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e está sendo objeto de consultas públicas por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), porém sem consulta à RFB.

2. Eficiência da cobrança na RFB em comparação com a PGFN



2.5. Pelo exposto, o foco deve continuar sendo o aumento da eficiência da cobrança, em especial no órgão que vem demonstrando menor eficiência, e não na normatização dos procedimentos do órgão mais eficiente pelo órgão menos eficiente.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica, os procedimentos da Cobrança Administrativa Especial deverão também ser aplicados aos sócios que responderem solidariamente pela dívida.”

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Os dados desses programas internos de cobranças especiais e acompanhamento patrimonial, com isso, apresentaram um aumento significativo de arrolamentos administrativos, que saltou de R\$ 29 bilhões em 2012, para R\$ 172 bilhões em 2017:

(Fl. 5 da Nota Codac nº 80, de 23 de março de 2018.)

Garantia do Crédito Tributário



O salto no número de arrolamentos, todavia, não representou aumento na efetividade das garantias e muito menos na eficiência arrecadatória, pelo contrário, traduziu desenfreado crescimento de litigiosidade, com impactos negativos na própria cobrança.

Em outras palavras, estímulos negativos e coerção patrimonial, sem abertura para o diálogo e desconectado da realidade econômico-social, representando abuso, desconfiança, inefetividade processual e ineficiência arrecadatória.

Contraria-se, com isso, os pilares tão presentes no CPC/2015 e que procuram trazer significativos avanços nesse campo da efetividade, com uma pauta muito clara ao redor de alguns eixos temáticos como: ampliação do diálogo e dos poderes diretivos das partes no processo, saneamento compartilhado e distribuição dinâmica do ônus da prova, mútua cooperação, contraditório maximizado, não surpresa, desjudicialização, métodos alternativos de solução de conflitos, além é claro do sincretismo.

Em resumo, nesse prejudicial e viciado embate entre os órgãos, abriu-se pouco espaço para os estímulos positivos, ou sanções premiais, indutores de comportamentos desejados no campo das alterações patrimoniais (esse é o centro normativo da cobrança, lembremos), com foco na conformidade e redução da litigiosidade.

É exatamente esse o caminho que, modernamente, por exemplo, vem sendo desenvolvido em âmbito estadual pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio do seu Programa de Conformidade Fiscal (“Nos Conformes”), instituído pela Lei Complementar n.º 1.320/2018 e cujos pilares são: relação de confiança, simplicidade, concorrência leal, transparência e segurança jurídica, no qual são abertas contrapartidas positivas para o desejado comportamento dos contribuintes.

Até porque, cobrança sem efetividade, como vimos, é sinônimo de não arrecadação e insegurança patrimonial.

4. Inovações (em termos de garantia) na cobrança tributária federal: Lei nº 13.606/18 e Portaria PGFN nº 33/18

As garantias e privilégios do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional (arts. 183 a 193), em rol não exaustivo cujas hipóteses não excluem outras que porventura venham a ser previstas em lei.⁸

Assim, veiculando novas regras de cobrança administrativa, a Lei nº 13.606/18 incluiu os artigos 20-B a 20-E na Lei nº 10.522/02, passando a prever, dentre os principais pontos, a chamada “penhora administrativa” (ou “averbação pré-executória”).⁹

8. CTN. “Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se referam.”

9. Destaca-se, por oportuno, o ajuizamento de ao menos três ações no STF atacando especificamente, mas não só, a previsão de averbação pré-executória: ADIs nºs 5.881, 5.890 e 5.925.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ou seja, a lei conferiu a possibilidade de a PGFN anotar a indisponibilidade dos bens do devedor nos órgãos de registro competentes, sem que se permitisse ao contribuinte, também administrativamente, a possibilidade de se antecipar, oferecendo garantia com o objetivo de evitar os constrangimentos decorrentes das medidas coercitivas^{10 e 11}.

A partir desse quadro, evidenciando, mais uma vez, o equivocado foco de atenções nos estímulos negativos, a PGFN editou a Portaria nº 33/2018, a qual entrou em vigor no dia 01 de outubro de 2018 e vem sendo objeto de debates e audiências públicas com o fim de aperfeiçoá-la, preenchendo a lacuna legislativa e veiculando, em seus arts. 8º a 14, a possibilidade de “*oferta antecipada de garantia em execução fiscal*”.

Em resumo, no âmbito da cobrança amigável, após a inscrição da exigência em dívida ativa, permitiu-se ao contribuinte, em até 30 (trinta) dias: (i) oferecer antecipadamente garantia à execução fiscal, com a obtenção de CND (art. 13) e suspensão tanto da prática das sanções administrativas (protesto, inclusão nos órgãos de proteção ao crédito, averbação pré-executória, etc.) como, eventualmente, do bloqueio de ativos financeiros via Bacenjud (CTN, art. 185-A);¹² ou (ii) a apresentação de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), o antigo “envelopamento”, o qual suspenderá a prática dos atos sancionatórios administrativos.

Em outras palavras, cautelaridade exacional, no âmbito administrativo, inaugurando uma nova fase na processualidade tributária.

10. Contrariamente ao que prevê a própria LEF, que em seu art. 8º faculta ao devedor/executado pagar **ou garantir a dívida**, antes de submeter seu patrimônio à constrição forçada (penhora/indisponibilidade).

11. É verdade, por outro lado, que o contribuinte, nessa circunstância, ainda poderia prestar garantia antes da efetivação da averbação, por meio de ação antiexacional ou cautelar de antecipação, fato esse que pensamos não trazer a necessária isonomia e acomodação entre arrecadação e segurança.

12. Observando-se que o STJ, atualmente, entende que “*essa penhora não exige mais a comprovação de esgotamento de vias extrajudiciais de busca de bens a serem penhorados.*” (REsp 1.073.024/RS).

A garantia pode se dar mediante depósito em dinheiro, seguro-garantia, carta de fiança bancária ou quaisquer outros bens, inclusive de terceiros, observada a ordem de preferência disposta na LEF. Veja-se o que dispõe a Portaria PGFN nº 33 a respeito:

Art. 9º. O devedor poderá apresentar, para fins de oferta antecipada de garantia em execução fiscal:

I - depósito em dinheiro para fins de caução;

II - apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária que estejam em conformidade com a regulamentação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora, observada a ordem de preferência estipulada no art. 11 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

§ 1º. A indicação poderá recair sobre bens ou direitos de terceiros, desde que expressamente autorizado por estes e aceitos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no art. 9º, § 1º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

§ 2º. A indicação também poderá recair sobre bem ou direito já penhorado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde que avaliados em valor suficiente para garantia integral das dívidas.

A oferta antecipada de garantia em execução fiscal deverá ser analisada no prazo de 30 (trinta) dias, podendo haver dilação em caso de intimação do devedor para complementar eventuais informações ou documentos (art. 11).

Ainda assim, há certa margem de discricionariedade para que o Procurador da Fazenda recuse a oferta antecipada, caso considere que os bens oferecidos são *inúteis, inservíveis*, forem de *difícil alienação* ou não tiverem *valor comercial*.

Aceita a oferta antecipada de garantia, a execução deverá ser ajuizada em até 30 (trinta) dias, indicando à penhora, para que seja reduzida a termo, o bem ou direito ofertado pelo devedor (art. 14).

4.1 Negócio jurídico processual

Previsto no art. 190 do CPC, tratamos do negócio jurídico processual em recente artigo,¹³ e o tema não é objeto direto da presente análise, mas está intimamente ligado com a previsão de *oferta antecipada de garantia em execução fiscal*, refletindo, com toda potência, a mútua cooperação prevista no art. 6º do CPC.¹⁴

O próprio art. 38 da Portaria PGFN nº 33/18 (ampliado pelas Portarias PGFN nºs 360/18 e 515/18), dispõe sobre o assunto,¹⁵ havendo, como já dissemos, o sincretismo entre direito subjetivo e dever jurídico, que então passam a dialogar num mesmo ambiente em torno da garantia do crédito tributário, contribuindo para a efetividade processual e eficiência arrecadatória, em todos os seus sentidos.

Sob uma crescente influência especialmente do campo penal, encontra-se em expansão a doutrina do “direito negocial”, caracterizada pela abertura na aplicação de normas processuais (e muitas vezes materiais), transacionadas entre as próprias partes e submetidas a controle ou homologação judicial.

Tem-se, exemplificativamente, os relativamente recentes institutos da (i) colaboração premiada na lei das organizações criminosas (Lei nº 12.850/13); (ii) leniência na lei anticorrupção (Lei nº 12.846/13); e (iii) leniência na lei do CADE (Lei nº 12.529/11), prevendo-se em geral a possibilidade de se transacionar aspectos da ação penal pública incondicionada, da extinção da ação punitiva da administração, redução das penas, etc.

13. Texto inédito.

14. “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.”

15. “Art. 38. O Procurador da Fazenda Nacional poderá celebrar Negócio Jurídico Processual visando a recuperação dos débitos em tempo razoável ou obtenção de garantias em dinheiro, isoladamente ou em conjunto com bens idôneos a serem substituídos em prazo determinado, inclusive mediante penhora de faturamento, observado o procedimento disposto no regulamento expedido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

É dentro desse plexo de mudanças que se envolvem os negócios jurídicos processuais: direito negocial, processo instrumental, eficiência e efetividade.

A negociação sobre a garantia do crédito tributário, nesse contexto, não trata da transação ou autocomposição em torno da aplicação das regras de direito material, o que porventura levaria à extinção da própria obrigação.

De modo que a autoridade fazendária não estará, ao entabular negócios jurídicos processuais, dispondo, concedendo, relativizando ou renunciando à sua atividade exclusiva, relativamente à incidência das normas de direito material tributário.

Tem-se, então, que a cláusula aberta de negociação processual pode constituir importante ferramenta em matéria de garantia do crédito tributário.

A garantia em execução fiscal, aliás, é direito do executado (LEF, arts. 8º e 9º), inclusive pela nomeação de bens à penhora,^{16 e 17} próprios ou de terceiros (devendo obedecer a ordem prevista no art. 11º da LEF), possibilitando assim a apresentação de Embargos, a obtenção de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos (CTN, art. 206), bem como eventual efeito suspensivo.

Em oposição ao exercício do direito à garantia, contrapõe-se o dever da autoridade fazendária de buscar a realização do crédito tributário, por meio de coerção patrimonial eficaz, em nome da eficiência arrecadatória.

Nesse sentido, não haveria problema algum em se transacionar a forma de avaliação do bem ou direito oferecido em garantia, sendo ele, imóvel, maquinários, veículos, cotas de

16. Perceba-se, pois, que garantia é gênero do qual a penhora é espécie. Os negócios processuais aqui analisados não se limitam à penhora.

17. A penhora é "(i) ato preparatório da expropriação patrimonial, (ii) efetivando-se com o escopo de denotar a responsabilidade executória, (iii) mediante a apreensão material, direta ou indireta, de parcela do patrimônio do devedor que ficará vinculada ao executivo, (iv) fixando regime de preferência em favor do credor." (CONRADO, Paulo Cesar. *Execução Fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 174).

fundos de investimentos, cotas sociais ou ações, títulos de crédito, ajustes na formalização e implementação da penhora de faturamento, com nomeação e designação de administrador-depositário, etc.

Os limites do caso (particular realidade patrimonial e negócios do contribuinte) representariam os limites da liberdade criativa dos negócios processuais, daí porque a indeterminação das formas. O negócio jurídico processual, portanto, alinha-se às inovações na cobrança tributária, ao lado das premissas a que antes nos referimos.

5. Portaria PGFN nº 33/18 e as relações processuais derivadas: como fica a Medida Cautelar de antecipação da garantia?

Enfim, caminhando para o final, resta-nos analisar a situação da Medida Cautelar de antecipação de garantia, frente às inovações na cobrança do crédito tributário e, sobretudo, às alterações do CPC a respeito da matéria.

Primeiramente, dada a oportunidade de *oferta antecipada de garantia em execução fiscal* em âmbito administrativo, é de se perguntar: ainda subsiste o interesse/necessidade de agir no ajuizamento da Cautelar de Antecipação de garantia, tal qual sedimentada na jurisprudência repetitiva do STJ?¹⁸

18. "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; EDcl nos EREsp 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009; REsp 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; AgRg no REsp 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; REsp 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; REsp 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI

Em segundo lugar, a questão ainda é complementada por outra: como ficaria o interesse/adequação de agir, diante da extinção do livro destinado ao processo cautelar no CPC/15 (cautelares autônomas, nominadas e inominadas), o qual foi consolidado (o regime cautelar) sob o gênero das tutelas provisórias?

Questiona-se, nesses aspectos, a subsistência do binômio necessidade/adequação.

Em relação ao primeiro ponto, há de se observar que o oferecimento de garantia, em especial o depósito judicial, com o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário ou permitir a liberação da CND (arts. 151 ou 206 do CTN), é direito subjetivo do contribuinte, inerente ao direito de ação, tal qual já reconhecido pela própria Fazenda Nacional desde 1997, nos termos do Parecer PGFN n° 2.079/97¹⁹.

Assim sendo, considerando que: (i) o oferecimento de garantia é um direito subjetivo do contribuinte, não podendo ser afastado da apreciação jurisdicional; e (ii) o procedimento de oferta antecipada administrativa é uma faculdade, não há razão para que se reconheça a carência de ação, por falta de interesse de agir do contribuinte, ao optar por judicializar desde logo a matéria da garantia.

Sem dúvida alguma o procedimento administrativo não deve ser ignorado, apresentando-se, ao contrário, como um importante canal de oportunidade e autocomposição, mas ainda assim devemos lembrar que sua criação é decorrência, ainda que não necessária, da própria averbação pré-executória. Em outras palavras, averbação pré-executória, porém

ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; EREsp 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007). (...)” (REsp n° 1.123.669/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 09/12/2009).

19. “(...) 9. Constatado que o depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário, frise-se, nesse momento, que a sua realização é faculdade colocada à disposição do contribuinte. (...) 14. De tal arte, doutrina e jurisprudência, de conformidade com a legislação vigente, estão acordes em que ao contribuinte é facultado depositar o valor devido, visando suspender a exigibilidade do crédito tributário. Impõe-se, dessa forma, à Administração o estrito cumprimento da norma, em face do conhecido princípio da legalidade.”

com oportunidade prévia para estancar os seus efeitos, ou seja, estímulo positivo justificado por um negativo.

Por outro lado, tem-se ainda que a aceitação ou não da oferta antecipada administrativa está submetida a juízo de conveniência e oportunidade fazendário, podendo ser recusada sob a vaga justificativa, por exemplo, de que o bem ou direito é *inútil* ou *inservível*.

Além da própria possibilidade de se envolver numa disputa acerca da suficiência ou adequação da garantia oferecida, as consequências de uma recusa possuem potencial altamente danoso, com todos os efeitos do art. 7º da Portaria PGFN nº 33, podendo gerar não apenas a indisponibilidade administrativa, como: o protesto da dívida, inscrição em órgãos de proteção ao crédito, empecilhos para a distribuição de dividendos, revogação de eventuais autorizações para o exercício de atividade junto às Agências Reguladoras, bloqueio de créditos públicos, rescisão de contratos com o Poder Público, cancelamento de habilitação ao despacho aduaneiro expresso (linha azul), etc.

Exatamente por isso, eventualmente, há necessidade de se antecipar a garantia antes mesmo da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, hipótese em que se deve considerar o prazo de cobrança amigável junto à RFB e também os atrasos, não raros, no próprio encaminhamento do expediente para a PGFN.

De outra ponta, igualmente não é incomum a concomitância de cobranças e excessos de arrolamentos administrativos para o acompanhamento da evolução patrimonial dos diversos responsáveis solidários inseridos no lançamento, o que igualmente pode gerar controvérsias e divergências na fase da cobrança e garantia da dívida inscrita.

Por essas razões, ainda subsiste o interesse/necessidade ao contribuinte que, por opção, decidir desde logo judicializar a oferta antecipada de garantia.

Passemos, então, para a questão do interesse/adequação, e o que mudou com o CPC/15, se é que algo mudou.

É verdade que, como sabemos, foi extinto o livro das cautelares autônomas, nominadas e inominadas, agora reunidas e sincretizadas num único processo, sob o regime (gênero) das tutelas provisórias, desdobradas em fundamentos de evidência ou urgência, podendo ser antecipada e cautelar, ambas comportando pedido antecedente ou incidente.

Por essa razão, muitas dúvidas foram levantadas acerca da subsistência da Cautelar de antecipação de garantia, tal qual conhecida, sob o entendimento de que, a partir de então, deveria ser formulado o pedido de tutela provisória no bojo de uma ação ordinária de conhecimento, cuja natureza seria antecipatória, pois implicaria na emissão da CND, sendo esse o “mérito” a ser composto pela apresentação de garantia.

Ou seja, tendo em vista que não se trataria de uma ação com pedido anulatório da exigência, mas simples ação visando à liberação da CND, a concessão da tutela provisória implicaria antecipação dos efeitos materiais da sentença, por isso sua natureza antecipatória.

O raciocínio até poderia estar correto caso essa ação ordinária fosse ajuizada, como os conhecidos “Mandados de Segurança de CND”, pura e simplesmente para compelir a administração fazendária a baixar uma pendência fiscal indevida (ex: apontamento de obrigações acessórias inexistentes ou inexigíveis; processos administrativos sob contencioso administrativo; atribuição de efeito suspensivo a determinado recurso administrativo; erro de sistema no cruzamento de obrigações acessórias; etc.).

Mas, não é esse o caso, vale dizer, o que se pretende é a garantia antecipada exatamente para acautelar o direito de ser executado, obtendo os efeitos provisoriamente liberatórios da exigibilidade (pendente), os quais serão resolvidos numa tutela executiva exauriente no processo dito principal: a execução fiscal.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Portanto, a tutela provisória que acautela o direito de ser executado pelo meio judicial e permite a liberação da CND (cautelaridade exacional), nesse caso, possui clara natureza conservativa, razão pela qual continua a depender, ainda, de uma tutela exauriente que ao final resolva a garantia e permita a extinção do crédito tributário.

Assim, se antes tínhamos a Cautelar Preparatória de antecipação de garantia, ajuizada autonomamente e dependente de outro processo dito principal, agora, no CPC/15, temos o pedido de tutela provisória de natureza cautelar, ajuizado de maneira antecedente e, da mesma forma como antes, ainda dependente do ajuizamento da Execução Fiscal²⁰.

A sincretização das medidas cautelares num mesmo processo, em nome da instrumentalidade, ao contrário de eliminar, reafirma a subsistência do pedido de antecipação de garantia.

Trata-se, por tal orientação, do chamado *sincretismo instrumental*, tão bem analisado por PAULO CÉSAR CONRADO, preocupado e voltado à realidade de direito material subjacente, que no caso indicaria uma particular peculiaridade (como já se disse, a execução fiscal, do ponto de vista processual, representa um direito de ação fazendário, mas do ponto de vista administrativo, representa um dever, cujo não exercício traz prejuízos ao contribuinte, daí surgindo a necessidade/adequação de cautelaridade).²¹

Igualmente presente, desta feita, o interesse/adequação, agora sob a roupagem do pedido de tutela provisória

20. "(i) Embora o novo Código tenha expungido, em homenagem à noção de sincretismo, a figura das cautelares processualmente autônomas, casos há, como o da antecipação de garantia, em que essas figuras subsistirão.

(ii) O reconhecimento da anômala viabilidade do processo cautelar, nesses casos, não afronta o novo Código, já que o sincretismo por ele apregoado não pode ser visto como um fim em si mesmo, senão a partir da noção de instrumentalidade. (...)"

(CONRADO, Paulo Cesar. "Antecipação de garantia tendente à satisfação de crédito tributário que esteja por ser executado: o que muda (se é que muda) com o novo CPC?" In: Processo Tributário Analítico Volume III. São Paulo: Noeses, 2016, p. 262).

21. Ob. citada.

antecedente de natureza cautelar, ainda vinculado e dependente do dito processo principal, a execução fiscal.

Assim sendo, numa segunda e final conclusão, a cobrança do crédito tributário vem passando por significativas inovações, sobretudo pragmáticas, muitas vezes não acompanhadas, na mesma velocidade, por inovações legislativas e dogmáticas.

Para (re)conectar-nos a essa realidade, importante tomarmos consciência do macrossistema de cobrança e suas relações, com o necessário fim de acomodação do confronto entre arrecadação e segurança patrimonial, ou eficiência arrecadatória e efetividade processual, para que assim possamos construir um ambiente propositivo e alinhado com as modernas expectativas do próprio CPC/15.