

MEDIDA CAUTELAR FISCAL

Marcelo de Lima Castro Diniz¹

Marília do Amaral Felizardo²

Sumário: 1. Introdução. 2. Premissas para a compreensão do tema: limites constitucionais e da lei complementar. 3. Diálogo das Fontes como método integrativo e interpretativo. Compreensão da tutela cautelar fiscal à luz de vários textos normativos. 4. Os requisitos da Medida Cautelar Fiscal. 5. Tutela cautelar no CPC/2015. 6. Medida cautelar fiscal antes da constituição (*definitiva*) do crédito tributário. 7. Medida cautelar fiscal após a constituição do crédito tributário com exigibilidade suspensa. 8. Acionista controlador e dirigente. 9. Grupo de sociedades (grupo econômico). 10. Sócios e acionistas não dirigentes. 11. Desconsideração da personalidade jurídica. 12. Bens que compõem o ativo permanente. 13. Hipóteses inidôneas de proteção cautelar fiscal face à ausência de urgência. 14. Conclusões.

1. Introdução

O objetivo do presente artigo é examinar a medida cautelar fiscal, visando à compreensão das principais regras veiculadas pela Lei 8.397/92. A doutrina se revela escassa e a jurisprudência ainda não se apresenta estável, íntegra e coerente (artigo 926, do CPC). Tampouco se encontra decisão proferida em recurso repetitivo (artigo 927, do CPC).

1. Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor do IBET e da Escola da Magistratura do Paraná. Presidente do Instituto de Direito Tributário de Londrina. Advogado.

2. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogada.

A tarefa proposta – qual seja, examinar e problematizar as principais regras da lei da medida cautelar fiscal – será viabilizada pela “Teoria do Diálogo das Fontes”, como método de estudo das disposições da Lei nº 8.397/92 à luz do CPC/15 e, ainda, para viabilizar a comunicação entre lei especial (medida cautelar fiscal), lei geral (Código de Processo Civil), lei de execuções fiscais (Lei nº 6.830/80), lei complementar (Código Tributário Nacional) e Constituição Federal.

2. Premissas para a compreensão do tema: limites constitucionais e da lei complementar

A medida cautelar fiscal foi instituída pela Lei 8.397, com forte influência do Código de Processo Civil de 1973 (CPC/73), diploma esse que vigorava em 1992, e que previa expressamente o processo cautelar, assim como cautelares típicas e atípicas.

De acordo com a Lei 8.397/92, União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem se valer da medida cautelar fiscal para a tutela de créditos tributários e não tributários, visando à efetividade da execução fiscal.

Trata-se de forma de garantia judicial do crédito tributário e não tributário. O escopo é tutelar o crédito fazendário para que a execução fiscal seja efetiva³.

Nota-se que a medida cautelar fiscal constitui forma legal de restrição a garantias constitucionais, tais como, direito de propriedade, autonomia privada e liberdade econômica (artigos 1º, IV; 5º, XXII e XIII e artigo 170, II, parágrafo único, ambos da CF), pois implica a indisponibilidade de bens, com grande impacto sobre a atividade empresarial.

Nessa medida, o estatuto constitucional do contribuinte⁴ impõe limites à atividade legislativa e judicial visando à

3. A medida cautelar fiscal encontra fundamento de validade no artigo 22, inciso I, da Constituição Federal, segundo o qual compete à União legislar sobre direito processual, e ainda nos artigos 183 e seguintes, do Código Tributário Nacional, que dispõem sobre garantias e privilégios do crédito tributário.

4. STF: RE 18331, Relator Ministro Ozozimbo Nonato; ARE 915424, HC 82788 e AI

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

garantia do crédito fazendário. As limitações constitucionais ao poder de tributar constituem garantias do contribuinte frente à atuação estatal nos âmbitos legislativo, executivo e judiciário, de sorte a evitar excessos, abusos, desvios e arbitrariedades⁵.

Importante lembrar que o artigo 150, *caput*, da Constituição Federal, estabelece o diálogo entre o subsistema constitucional tributário e os demais subsistemas constitucionais – especialmente, os direitos e as garantias individuais previstos pelo artigo 5º -, visto que o mencionado dispositivo prescreve: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado (...)”. Significa dizer, portanto, que a Constituição Federal contempla outras limitações constitucionais ao poder de tributar, além daquelas estabelecidas pelo artigo 150.

Dessa forma, apenas para exemplificar, o devido processo legal e a universalidade de jurisdição constituem limitações constitucionais ao poder de tributar, de modo que a medida cautelar fiscal terá por limite esses e todos os demais direitos fundamentais.

A restrição aos direitos individuais, provocada pela concessão de medida cautelar fiscal, há de ser mínima frente ao sistema de direitos fundamentais dos contribuintes. E há de ser suficiente o bastante, tendo-se em conta a efetividade da execução fiscal.

A medida cautelar fiscal há de ser concretamente necessária, além de razoável e proporcional, em razão do seu caráter excepcional e invasivo.

A Fazenda Pública dispõe da execução fiscal, regulada pela Lei 6.830/80, além da autotutela (lançamento, auto de infração,

683000, Relator Ministro Celso de Mello.

5. O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do poder público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade. [RE 200.844 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 25-6-2002, 2ª T, DJ de 16-8-2002.]

inscrição em dívida ativa etc.), presunção de fraude ao crédito tributário (art. 185, do CTN), protesto da certidão de dívida ativa (art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492/1997), medidas administrativas de garantia tais como o arrolamento administrativo no âmbito da Receita Federal do Brasil (art. 64, da Lei nº 9.532/1997), averbação pré-executória (Lei 13.606/2018 e Portaria PGFN 33/2018)⁶, e, ainda, as garantias e os privilégios do crédito tributário (artigos 183 e seguintes, do CTN).

A indisponibilidade patrimonial decretada no âmbito da medida cautelar fiscal pode comprometer a atividade empresarial e os demais credores (inclusive credores privilegiados, tais como os trabalhadores), daí porque é imprescindível o irrestrito respeito à legalidade e aos direitos fundamentais.

A decisão que decretar indisponibilidade de bens em cautelar fiscal deverá se nortear pelos vetores veiculados pelos artigos 8º, do CPC⁷, e 20, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁸, os quais exigem o respeito à razoabilidade, proporcionalidade e atenção às consequências práticas da respectiva medida.

Acrescente-se, ainda, que outra limitação constitucional à medida cautelar fiscal radica na lei complementar tributária, conforme dispõe o artigo 146, da Constituição de 1988⁹. Ou

6. Registra-se que a constitucionalidade da averbação pré-executória é questionada por meio da ADI 5.881/DF, ADI 5.886/DF e ADI 5.890/DF.

7. Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

8. Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

9. Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos

seja, a lei que regula a medida cautelar fiscal – por ser uma lei ordinária – não poderá dispor de forma diversa àquilo que já foi regulado pela lei complementar, tampouco ocupar um espaço privativo dessa espécie normativa. Em suma, as disposições do Código Tributário Nacional deverão ser respeitadas na atividade de interpretação e aplicação das regras previstas pela Lei 8.397/92. Do contrário, haverá inconstitucionalidade.

Nesse sentido, a responsabilização de terceiros pelo crédito tributário em processo cautelar fiscal deverá observar os limites estatuídos pelo Código Tributário Nacional, no tocante à disciplina da relação jurídica tributária (obrigação, crédito, sujeição passiva tributária, decadência, prescrição etc.).

Deverá também respeitar os limites da responsabilidade patrimonial tributária, delineados pelos artigos 184 e seguintes, do CTN, além do instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151), dentre outros.

3. Diálogo das Fontes como método integrativo e interpretativo. Compreensão da tutela cautelar fiscal à luz de vários textos normativos

A “Teoria do Diálogo das Fontes” defende “a aplicação simultânea, coerente e coordenada das plúrimas fontes legislativas”¹⁰, leis especiais e gerais. Assim, o ordenamento

discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

10. MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erick Jayme. In MARQUES, Claudia Lima, coordenação. *Diálogo das Fontes: Do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012 p. 19-20.

jurídico deve ser interpretado de forma unitária, coordenada e sistemática.

Ao contrário do que acontece com os critérios clássicos para a solução de antinomias normativas, a Teoria do Diálogo das Fontes defende que as normas não se excluem, e sim se complementam, de modo a permitir a harmonia e a coordenação entre tais, em consonância com os preceitos constitucionais.

Nesse sentido, as regras surgem para serem aplicadas e não excluídas umas pelas outras, sobretudo quando se convergem a propósitos iguais ou semelhantes¹¹.

Conforme afirma Erik Jayme¹², “o sistema jurídico presuppõe certa coerência – o direito deve evitar a contradição. O juiz, na presença de duas fontes... com valores contrastantes deve buscar coordenar as fontes, num diálogo das fontes”.

Por essas razões, o referido método não se ocupa apenas da interpretação do direito, mas especialmente do resultado da sua aplicação. Mais do que a coerência do ordenamento, o diálogo das fontes busca o valor teleológico, respeitadas, as bases constitucionais.

Nesse contexto, a “Teoria do Diálogo das Fontes” permite a aplicação conjunta de duas normas ao mesmo tempo, por complementação e subsidiariedade, dando maior efetividade ao direito.

Paulo de Barros de Carvalho¹³ ensina que o direito deve ser interpretado mediante sistemas de linguagens, a partir de três planos (sintático, semântico e pragmático), aos quais se

11. MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erick Jayme. In MARQUES, Claudia Lima, coordenação. *Diálogo das Fontes: Do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012 p. 25.

12. JAYME, Erick Apud MARQUES, Claudia Lima. O “diálogo das fontes” como método da nova teoria geral do direito: um tributo a Erick Jayme. In MARQUES, Claudia Lima, coordenação. *Diálogo das Fontes: Do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012 p. 19.

13. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 202-204.

aplica a interpretação sistemática, que abarca as demais formas de interpretação (literal, histórica e teleológica).

As normas jurídicas se inter-relacionam de diversas maneiras, formando um sistema, que parte de um princípio unificador, exercido pela Constituição.¹⁴

Karl Larenz¹⁵ reforça a relevância e a pertinência da interpretação sistemática, e afirma que as disposições normativas devem ser interpretadas conjuntamente, de forma que se complementem, a ponto de atingir a completude do sentido jurídico da norma. E deverão também ser compreendidas de modo contextual, de sorte a conferir concordância, coerência e harmonia aos mais diversos dispositivos de leis esparsos no ordenamento jurídico¹⁶.

A disposição do artigo 1.046, § 2º, do CPC, evidencia o caráter prescritivo do Diálogo das Fontes: “Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código”.

O aludido dispositivo legal confirma a aplicação da teoria, de modo que o CPC/15 se aplica conjuntamente à Lei nº 8.397/92¹⁷. Tal fato reforça o argumento de que não se verifica

14. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 216-220.

15. LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 5. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 457-462.

16. “[...] Toda a interpretação de uma norma tem de tomar em consideração, como vimos, a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática da norma, a sua função no contexto da regulamentação em causa. [...] o ordenamento jurídico no seu conjunto, ou pelo menos grande parte dele, está subordinado a determinadas ideais jurídicas directivas, princípios ou pautas gerais de valoração, a alguns dos quais cabe hoje o escalão de Direito Constitucional. A sua função é justificar, subordinando-as à ideia de Direito, as decisões de valor que subjazem às normas, unificá-las, e deste modo, excluir na medida do possível as contradições de valoração. [...] A descoberta das conexões de sentido em que as normas e regulações particulares se encontrem entre si e com os princípios directivos do ordenamento jurídico, e a sua exposição de um modo ordenado, que possibilite a visão de conjunto – quer dizer, na forma de um sistema – é uma das tarefas mais importantes da Jurisprudência científica.” (LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 5. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 621-622).

17. ABRÃO, Carlos Henrique. Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens. 3.

antinomia ou revogação, mas sim complementação normativa diante da interpretação sistemática do ordenamento jurídico.

A medida cautelar fiscal apresenta regulação própria, prevista pela Lei nº 8.397/92, com requisitos e hipóteses típicas de cabimento, o que poderia levar a uma suposta antinomia frente ao novel sistema do CPC/15.

Tal fato seria facilmente resolvido pelo critério da especialidade, visto que a norma específica deve prevalecer sobre a norma geral, nos termos do artigo 2º, §2º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro - LINDB).

Segundo essa linha normativa, as novas regras do CPC/15 não são aplicáveis ao processo cautelar fiscal, justamente por se tratar de legislação específica. Todavia, o que aqui se defende não conduz à existência de antinomia, e sim de complementação normativa.

Como visto anteriormente, a medida cautelar fiscal surgiu da medida cautelar do CPC/73 e com ela não apresentava incompatibilidade, o que afasta os critérios de solução de antinomias da LINDB.

Não obstante, a Lei nº 8.397/92 apresenta alguns pontos divergentes do CPC/15, principalmente em razão do sincretismo processual que extinguiu a autonomia do processo cautelar.

Conforme o CPC/15, a tutela cautelar deve ser requerida dentro do processo principal e não mais de forma apartada, como ainda ocorre com a medida cautelar fiscal. Em razão disso, questiona-se sobre a validade da Lei nº 8.397/92, já que o CPC/15 passou a instituir o sincretismo processual, determinando que a tutela cautelar, deverá ser postulada dentro do próprio processo principal.

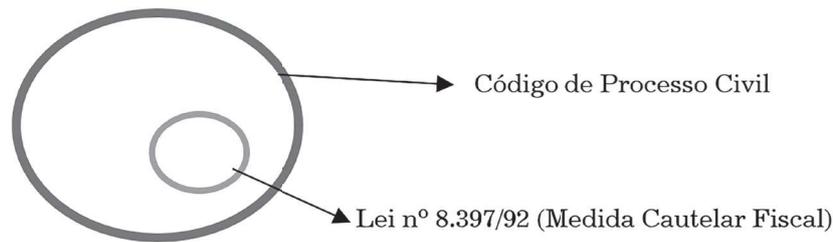
O CPC/15 descartou a necessidade de processo autônomo para a tutela cautelar, cujo requerimento se dá antecipada ou incidentalmente dentro do processo principal que busca satisfazer o direito pretendido. Isso representou o fim da

Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 11 e 43.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

autonomia do processo cautelar, que deixou de ser um terceiro gênero processual, como visto anteriormente.

A medida cautelar fiscal é oriunda da medida cautelar do CPC/73, podendo ser representada pelo seguinte diagrama:



A finalidade e os requisitos da medida cautelar do CPC/73 permanecem essencialmente os mesmos, o que permite vislumbrar a compatibilidade entre a medida cautelar fiscal da Lei nº 8.397/92 frente aos comandos do CPC/15.

De qualquer sorte, ainda que não se aplique a interpretação sistemática, sob o olhar do diálogo das fontes, a interpretação histórica requer a necessária aplicação conjunta da Lei nº 8.397/92 e do CPC/15, justamente porque a medida cautelar fiscal, antes de ser fiscal, é medida cautelar, de modo que o instituto deve ser compreendido a partir da sua origem.

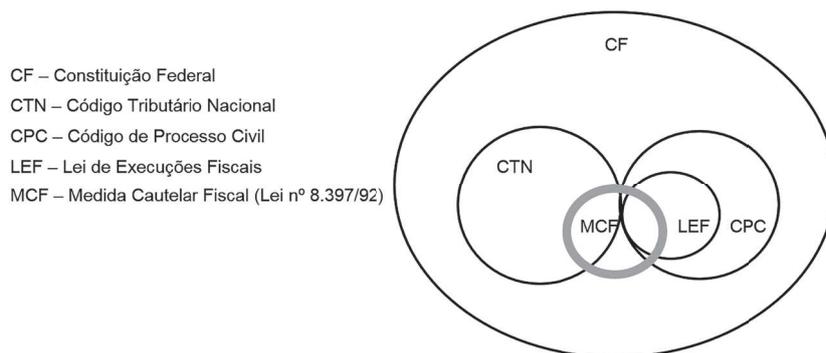
As leis infraconstitucionais, a exemplo do Código de Processo Civil, Código Tributário Nacional, Lei de Execuções Fiscais e Lei da Medida Cautelar Fiscal, conferem operabilidade à Carta Suprema. Configura-se uma simbiose entre normas, já que as leis infraconstitucionais não existem sem a Constituição, enquanto essa não tem efetividade sem aquelas.

Visualiza-se o ordenamento jurídico como unidade, multifacetada, na busca dos mesmos objetivos.

Justamente por se tratar de um sistema uno, as normas devem interagir entre si, e principalmente com o texto constitucional. Não se refere, portanto, à sobreposição de normas, e sim ao diálogo, na busca do sentido normativo ótimo, à luz da Constituição¹⁸.

18. DUQUE, Marcelo Schenk. O transporte da teoria do diálogo das fontes para a

Por essa razão, a “Teoria do Diálogo das Fontes” não se limita à aplicação complementar e subsidiária do CPC à Lei nº 8.397/92, e se estende à Constituição Federal, ao CTN e à Lei de Execuções Fiscais:



4. Os requisitos da Medida Cautelar Fiscal

Os requisitos da medida cautelar fiscal, previstos conjuntamente pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 8.397/92, são os seguintes: a) prova literal da constituição do crédito fiscal; e b) prova de ato tendente a frustrar a cobrança do crédito, conforme as hipóteses típicas de cabimento.

Portanto, a Lei nº 8.397/92 prescreve requisitos específicos para a medida cautelar fiscal, o que afirma o caráter especial dessa lei processual.

Segundo a doutrina¹⁹, a prova literal da constituição do crédito fiscal constitui a probabilidade do direito, enquanto as hipóteses de cabimento do artigo 2º revelam o perigo da demora.

Atualmente, os requisitos típicos da medida cautelar fiscal deverão ser compreendidos conjuntamente às normas

teoria da Constituição. In MARQUES, Claudia Lima, coordenação. *Diálogo das Fontes: Do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012 p. 128-144.

19. ELALI, André; ZARANZA, Evandro in MARTINS, Ives Gandra da Silva; Rogério Gandra Martins; ELALI, André. *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006, p.26.

gerais previstas pelo CPC/15, à luz da Teoria do Diálogo das Fontes²⁰.

Assim, são aplicáveis os requisitos típicos da medida cautelar fiscal quando o crédito tributário houver sido constituído em face dos requeridos ou quando o nome desses constar da CDA. Contudo, quando os terceiros forem incluídos em sede de cautelar fiscal ou execução fiscal, a Fazenda Pública terá o ônus de comprovar a ocorrência da plausibilidade do direito e do perigo da demora, em consonância ao artigo 300, *caput*, do CPC.

A Teoria do Diálogo das Fontes confere embasamento para tal afirmação, ao estabelecer que as normas, não são

20. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA. SISTEMA BACEN-JUD. ESGOTAMENTO DAS VIAS ORDINÁRIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. ARTIGO 11, DA LEI 6.830/80. ARTIGO 185-A, DO CTN. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI 11.382/2006. ARTIGOS 655, I, E 655-A, DO CPC. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS LEIS. TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI DE ÍNDOLE PROCESSUAL. [...] 2. A execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias é regida pela Lei 6.830/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. [...] 9. A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da Teoria pós-moderna do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil. 10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo. 11. Deveras, a ratio essendi do artigo 185-A, do CTN, é erigir hipótese de privilégio do crédito tributário, não se revelando coerente “colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988)” (REsp 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2008, DJe 05.11.2008). 12. Assim, a interpretação sistemática dos artigos 185-A, do CTN, com os artigos 11, da Lei 6.830/80 e 655 e 655-A, do CPC, autoriza a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exequente. [...] (REsp 1184765/PA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 03/12/2010)

exclusivas, e sim complementares, de modo a permitir a coordenação normativa em consonância com os valores e limites constitucionais.

5. Tutela cautelar no CPC/2015

Como vimos, o CPC/15 modificou o CPC/73 no tocante à disciplina da tutela cautelar. Extinguiu-se a autonomia do processo cautelar, embora tenham sido preservados os procedimentos cautelares específicos (artigo 1046, § 2º).

Atualmente, a tutela cautelar constitui espécie de tutela provisória de urgência, juntamente com a outra espécie, a tutela antecipada (artigo 294, parágrafo único).

A tutela provisória poderá se fundamentar em urgência ou evidência (artigo 294, *caput*). Os requisitos da tutela cautelar são os seguintes: a) probabilidade do direito; e b) perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo (artigo 300, *caput*, do CPC).

O artigo 301, do CPC, estipula exemplos de tutelas cautelares típicas:

“Art. 301. A tutela de urgência de natureza cautelar pode ser efetivada mediante arresto, sequestro, arrolamento de bens, registro de protesto contra alienação de bem e qualquer outra medida idônea para assecuração do direito.”

A medida cautelar fiscal está em sintonia com a disposição do artigo 301, do CPC, na medida em que significa uma forma qualificada de arresto e se traduz em medida cautelar típica, prevista em lei específica.

A interpretação conjunta das disposições especiais e gerais – viabilizada por meio da Teoria Diálogo das Fontes – permite algumas conclusões, ainda que parciais.

A medida cautelar fiscal há de revelar urgência (perigo da demora e probabilidade do direito), sempre. Do contrário, a Fazenda Pública terá de aguardar o devido processo legal

para satisfação dos seus direitos subjetivos. Nesse sentido, um pedido cautelar fiscal fundado em fatos ocorridos há anos não parece digno de proteção cautelar fiscal. Igualmente, um motivo que não revele urgência e não tenha conexão com o perigo da demora não é idôneo à proteção cautelar fiscal.

Ainda no tocante ao requisito urgência, intenciona-se agora efetuar algumas distinções pontuais considerando-se as particularidades da medida cautelar fiscal. A tutela provisória de urgência será concedida quando houver probabilidade do direito e perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo.

Como vimos, a Lei nº 8.397/92 estabelece requisitos típicos para a demonstração da probabilidade do direito, destacadamente a prova da *constituição do crédito fazendário*.

Não raras vezes, o crédito fazendário não é constituído em face de todos os sujeitos passivos da medida cautelar fiscal. Isso vem ocorrendo em situações nas quais a Fazenda Pública suscita a existência de sucessão empresarial, grupo econômico, desconsideração da personalidade jurídica, dentre outras hipóteses.

Importante lembrar a esse propósito que a certidão de dívida ativa deverá conter o nome dos sujeitos passivos (art. 202, I, parágrafo único, do CTN c/c art. 2º, §§5º e 6º, Lei nº 6.830/80), e pretendendo a Fazenda Pública a indisponibilidade de bens de sujeitos não integrantes da CDA²¹, essa terá o ônus de comprovar a probabilidade do direito e o perigo da demora.

A concessão liminar da medida cautelar fiscal em face de terceiros cujos nomes não constam da CDA consubstancia medida excepcional face à inexistência de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade decorrente da inscrição em dívida ativa.

21. STJ: REsp 1104900, Relatora Ministra Denise Arruda; e REsp 1110925, Relator Ministro Teori Zavascki.

6. Medida cautelar fiscal antes da constituição (*definitiva*) do crédito tributário

Segundo o artigo 1º, *caput*, da Lei nº 8.397/92, a regra geral é de que a medida cautelar fiscal é condicionada à constituição do crédito tributário (artigos 142 e 150, § 4º, do CTN).

A constituição do crédito tributário resultará na delimitação dos elementos da relação jurídica tributária (obrigação tributária), com a identificação dos sujeitos ativo e passivo e definição do montante da prestação pecuniária.²²

Apesar disso, o artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 8.397/92, permite a proposição de medida cautelar fiscal, independentemente da prévia constituição do crédito tributário, em duas hipóteses excepcionais: a) quando o devedor colocar ou tentar colocar seus bens em nome de terceiros, depois de notificado pela Fazenda Pública para efetuar o recolhimento do tributo (artigo 2º, V, b); e b) quando o devedor alienar bens ou direitos sem comunicar a Fazenda Pública, quando deveria informá-la (artigo 2º VII).

Ocorre que não há crédito tributário sem prévia constituição (artigo 142, do CTN), e se essa afirmação está correta (e está), também não há dívida ativa, tampouco execução fiscal.

Nesse caso, não se tem conhecimento de quem é o devedor e o credor, tampouco do fato gerador, base de cálculo, alíquota e valor devido. A inexistência de crédito tributário inviabiliza a propositura da medida cautelar fiscal, pois sequer é possível identificar o sujeito passivo contra quem a demanda cautelar fiscal deverá ser ajuizada, além de ser inviável a indisponibilidade de bens até o limite da satisfação da obrigação (art. 4º, *caput*, da Lei nº 8.397/92), porquanto o valor da obrigação é desconhecido.

22. ABRÃO, Carlos Henrique. Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 40-41.

A medida cautelar fiscal é um processo acessório à execução fiscal que serve para garantir a satisfação do crédito tributário e não tributário. Assim, a propositura da medida cautelar fiscal pressupõe a possibilidade de ajuizamento da execução fiscal. A Lei nº 6.830/80 não apresenta qualquer disposição que descarte a prévia constituição do crédito fazendário.

Ao contrário. Além de previamente constituído, o crédito fazendário deve ser inscrito em Dívida ativa, nos termos do art. 1º, *caput*, da 6.830/80. Tanto isso é correto, que o título executivo extrajudicial da execução fiscal é a CDA (Certidão de Dívida ativa). Sem constituição do crédito tributário, não há título executivo extrajudicial, isto é, a CDA, dotado dos atributos da liquidez, certeza e exigibilidade, o qual é pressuposto da execução fiscal.²³

Diante disso, o dispositivo em estudo deve ser compreendido à luz do artigo 174, do CTN²⁴, que tem força de lei complementar nos termos do artigo 146, da CF.

Embora a expressão “crédito tributário definitivamente constituído” seja objeto de crítica pela doutrina²⁵, a realidade

23. ABRÃO, Carlos Henrique. Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 42.

24. Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

25. “[...] Breve observação denunciará logo a improcedência dessa dicotomia insustentável. Se o lançamento é ato administrativo, instrumento introdutório de norma individual e concreta no ordenamento positivo, desde que atinja os requisitos jurídicos para seu acabamento, dado a conhecer o destinatário seu inteiro teor, ingressa no sistema, passando a integrá-lo. Outra coisa, porém, é a possibilidade de vir a ser modificado, consoante as técnicas previstas para esse fim. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema do direito positivo, como é o caso da decisão administrativa irreformável e da decisão judicial transitada em julgado, não mais podendo ser atacada por ação rescisória. Entre os atos legislativos, bem o sabemos, existem enunciados constitucionais que não podem ser alterados, sequer por meio de Emendas à

é que tal expressão denota a existência de um crédito devidamente constituído pelo lançamento, mas ainda não definitivo, face à existência de alguma hipótese de suspensão da exigibilidade, nos termos do artigo 151, do CTN.

Tendo por base a conotação de “crédito tributário definitivamente constituído”, o STF editou a Súmula Vinculante 24, que dispõe: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Ou seja, enquanto não concluído o processo administrativo instaurado pelo contribuinte para revisão do lançamento tributário, não se configura crime contra a ordem tributária, pois aquele poderá ser objeto de anulação (artigos 151, III; 145; e 149, do CTN).

Portanto, o artigo 1º, parágrafo único, da Lei 8.392/97, deve ser compreendido no sentido de que é cabível medida cautelar fiscal mesmo que não definitivamente constituído o crédito tributário, nas hipóteses legais retro mencionadas.

Por outro lado, é inconstitucional e ilegal a interpretação do dispositivo no sentido de que é cabível medida cautelar fiscal sem crédito tributário previamente constituído.

Constituição. De fora parte esses casos, especialíssimos, todos os outros atos, administrativos, judiciais ou legislativos, estão prontos para receber contestações, podendo ser modificados. Se tais argumentos tiverem procedência, não haverá o menor cabimento em estabelecer a dualidade “provisório/definitivo” como critério de referência a tais atos. Quase tudo no direito seria provisório. Os Ministros de Estado, por exemplo, seriam provisórios, porquanto os respectivos atos de nomeação poderiam ser impugnados. Todas as sentenças seriam provisórias, uma vez que delas a parte vencida poderia recorrer. Os acórdãos dos tribunais também seriam provisórios, na medida em que pudessem suscitar novos apelos. E assim por diante. O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias com número reduzido de exceções. Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 487-489).

Inconstitucional, porquanto ausentes os pressupostos para intervenção do Poder Judiciário no direito de propriedade, isto é, não há possibilidade de lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo da Fazenda Pública antes de existente o crédito tributário (artigo 5º, XXXV, da CF)²⁶.

Além disso, o devido processo legal inviabiliza intromissões desproporcionais, desnecessárias e despidas de razoabilidade no direito de propriedade (artigo 5º, LIV e LV, da CF).

Ilegal, pois o CTN – que tem força de lei complementar *ex vi* do artigo 146, da CF – preconiza uma formulação típica para a relação jurídica tributária, de sorte que não há crédito tributário sem prévio lançamento, afora o direito subjetivo do contribuinte à suspensão da exigibilidade, nos termos do artigo 151, do CTN.

Ilegal também, pois o CPC/15, na condição de diploma veiculador de normas gerais processuais civis, estabelece que, a tutela cautelar pressupõe urgência, isto é, perigo da demora e probabilidade do direito (art. 300, *caput*, do CPC), sendo inviável a invocação desse último requisito quando inexistente crédito tributário.

7. Medida cautelar fiscal após a constituição do crédito tributário com exigibilidade suspensa

Como vimos acima, a constituição do crédito tributário é pressuposto para a proposição de medida cautelar fiscal.

26. “A função jurisdicional, no Brasil, é primazia absoluta do Poder Judiciário. A idoneidade para *dizer o direito aplicável* é disseminada entre os outros Poderes e está aberta a quem quiser fazê-lo. Inobstante isso, só o Poder Judiciário transmite às suas manifestações o peso das decisões *definitivas*. Advém daí o rigor da redação, constitucional, vedando às leis que impeçam, àquele que se viu lesado no seu direito individual, ou que se sente ameaçado de tanto, o recurso de bater às portas do Poder Judiciário, deduzindo em juízo sua pretensão. Fica assegurado a todos sem exceção, o direito à tutela jurisdicional do Estado, com o sainete que lhe é próprio, a aptidão para fazer coisa julgada – a *definitividade*.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 202).

Depois de constituído o crédito tributário, poderá ocorrer a suspensão da exigibilidade, nos termos do artigo 151, do CTN, fato que pode obstar o aforamento da cautelar fiscal. Essa é a hipótese do artigo 2º, V, “a”, que prevê regra impeditiva da cautelar fiscal:

Art. 2º. A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor:

[...]

V – notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixar de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade.

Portanto, presente algum fato suspensivo da exigibilidade de tal como previsto pelo artigo 151, do CTN, incabível cautelar fiscal. É o caso da pendência de processo administrativo, que impede a exigibilidade do crédito tributário.

É direito do devedor, discutir, em sede administrativa, a validade do crédito tributário. Quando se permite a indisponibilidade de bens, antes da constituição definitiva do crédito tributário, tolhe-se o direito de questionar a validade do crédito tributário²⁷.

O STJ²⁸ se manifestou no sentido de que a medida cautelar fiscal não é cabível quando o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído.

27. DELGADO, José Augusto. in MARTINS, Ives Gandra da Silva; Rogério Gandra Martins; ELALI, André. *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 90-91.

28. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS Nº 282 E 356/STF. ARTIGO 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. CAUTELAR FISCAL. LEI Nº 8.397/92. PRESSUPOSTOS. I - A matéria federal objurgada não foi apreciada pelo Tribunal a quo e não foram opostos embargos declaratórios, buscando pronunciamento acerca da questão suscitada. Incidem, na hipótese vertente, as Súmulas nºs 2852 e 356 do STF. II - Inocorrente, na hipótese, a alegada violação ao artigo 535, II, do CPC, uma vez que o Egrégio Colegiado a quo examinou detidamente a lide posta à apreciação. O julgador

O Ministro Francisco Falcão, quando do julgamento do REsp nº 577.395/PE, afirmou que “a instauração da ação cautelar fiscal estaria viabilizada após a constituição do crédito tributário”, e que a apresentação de impugnação ao lançamento implica a ausência de “consumação” ou “definitividade”, pois “o lançamento ainda pode sofrer alterações.” No mesmo julgamento, o Ministro Luiz Fux proferiu voto de vista, por meio do qual acompanhou o voto do Ministro Relator, aduzindo que “inexistindo lançamento definitivo, inviável a ação cautelar fiscal”.

Ademais, o STJ²⁹ efetuou uma importante diferenciação no tocante ao cabimento da cautelar fiscal quando suspensa a exigibilidade.

não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos alavancados pelas partes. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo magistrado, que só estará obrigado a examinar a contenda nos limites da demanda, fundamentando o seu proceder de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub judice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto. III - À exceção das hipóteses disciplinadas no parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 8.397/92, não é cabível medida cautelar fiscal, por ausência de um de seus pressupostos, quando o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído, pendente discussão na esfera administrativa. Precedente da Turma (REsp 279.209/RS). IV - Recurso especial da fazenda não conhecido. Recurso especial do contribuinte conhecido apenas em parte e, nesse particular, provido. (REsp 577.395/PE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2004, DJ 17/12/2004, p. 428, REPDJ 28/02/2005, p. 200).

29. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUPERIOR A 30% DO PATRIMÔNIO CONHECIDO DO DEVEDOR. ART. 2º, VI, DA LEI N. 8.397/1992. CRÉDITO TRIBUTÁRIO AINDA NÃO CONSTITUÍDO DEFINITIVAMENTE. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE PARA A INDISPONIBILIDADE DE BENS. 1. O Superior tribunal de Justiça firmou entendimento de que é possível o deferimento da medida cautelar fiscal, mesmo que suspensa a exigibilidade do crédito tributário, quando o devedor busca indevidamente alienar bens como forma de esvaziar seu patrimônio e frustrar o adimplemento do crédito tributário, nos termos do art. 2º, V, “b” e VII, da Lei n. 8.397/1992. 2. Porém, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não se pode pretender a indisponibilidade dos bens do contribuinte/responsável com base no inciso VI do art. 2º da Lei n. 9.397/1992. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.597.284/PE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/12/2016; AgRg no AREsp 571.765/DF, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 14/11/2014; AgRg no AREsp 534.740/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 29/5/2015; AgRg no REsp 1.443.285/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 16/10/2015. 3. Agravo interno não provido.(AgInt no

Conforme o STJ, em que pese prevaleça a regra geral de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário constitui fato obstativo da cautelar fiscal, é cabível a medida, quando estiverem presentes os pressupostos prescritos nos incisos V, b e VII, da Lei nº 8.392/97, precisamente porque em tais hipóteses é dispensada a “constituição definitiva do crédito tributário”, face à adoção de condutas que podem caracterizar urgência e, portanto, risco ao crédito tributário.

8. Acionista controlador e dirigente

De acordo com o artigo 4º, §1º, da Lei nº 8.397/92, a indisponibilidade poderá ser estendida às pessoas físicas, sejam elas sócias acionistas ou sócias administradoras da empresa, ao tempo do fato gerador ou do inadimplemento da obrigação fiscal.

Embora o artigo 4º, § 1º, tenha se reportado às pessoas do acionista controlador³⁰ e demais dirigentes, o § 2º elucida que a responsabilização pressupõe o exercício da “função de administrador”, o que se coaduna ao artigo 135, do CTN.

Trata-se de hipótese de indisponibilidade de bens dos responsáveis, e a invocação da responsabilidade tributária pela Fazenda Pública impõe alguns cuidados para o deferimento da medida constritiva.

Cuidando-se de dívida ativa tributária, os enunciados da Lei nº 8.397/92 devem ser compreendidos à luz das regras de

REsp 1426090/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/2017, DJe 10/11/2017).

30. Segundo a Lei nº 6.404/1976, considera-se acionista controlador: “Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que: a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia. Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender”.

responsabilidade tributária previstas pelo CTN, consoante a “Teoria do Diálogo das Fontes.”

Nesse sentido, os bens do acionista controlador ou dirigente da pessoa jurídica poderão ser objeto de indisponibilidade por dívidas tributárias, somente se estiverem presentes os requisitos do artigo 135, do CTN, que devem ser aplicados concomitantemente com a cautelar fiscal.

Ressalta-se que se o nome do acionista controlador ou do dirigente constar da CDA, haverá prova literal da constituição do crédito em face desses terceiros (artigo 3º, I, da Lei 8.397/92).

Porém, ausente prova de constituição do crédito em face dos referidos terceiros, a Fazenda Pública terá o ônus de comprovar a ocorrência dos pressupostos previstos pelo artigo 135, do CTN³¹, de sorte a demonstrar a probabilidade do direito postulado e o perigo da demora em relação à satisfação do crédito fazendário (artigo 300, *caput*, do CPC).

Em outras palavras, a Fazenda Pública terá de comprovar a prática de atos emanados de diretores, gerentes ou representantes, com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos que tenham resultado em obrigações tributárias. Corretamente, o STJ³² tem adotado esse entendimento.

31. FILHO, Sérgio Farina; PEROBA, Luiz Roberto; MASCITTO, Andréa. Medida Cautelar Fiscal In Garantias Judiciais no Processo Tributário: Cenários, perspectivas e desafios. MASCITTO, Andrea ... [et al.] – São Paulo: Blucher, 2018, p. 63-65.

32. Informativo nº 0281: MEDIDA CAUTELAR FISCAL. BENS. Os requisitos essenciais à imputação da responsabilidade secundária de sócio gerente na execução fiscal são também necessários quando em sede de medida cautelar fiscal, diante da natureza acessória dessa medida. Dessarte, *in casu*, faz-se imprescindível observar que a indisponibilidade de bens (artigo 4º da Lei n. 8.397/1992), efeito imediato da cautelar fiscal, só pode atingir aqueles de propriedade do acionista controlador e dos que, em razão do contrato social ou estatuto, possuam poderes de fazer com que a sociedade cumpra suas obrigações fiscais, revelado que elas tiveram origem em atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto (artigo 135 do CTN), tal como apregoadado pela jurisprudência deste Superior Tribunal (note-se que, a essas hipóteses, a doutrina acrescenta a da dissolução irregular da sociedade). Assim, o simples fato de os recorrentes terem pertencido ao conselho administrativo da sociedade anônima não autoriza tal restrição imposta a seus bens. Precedentes citados: REsp 513.912-MG, DJ 1º/8/2005; EREsp 422.732-RS, DJ 9/5/2005; REsp 704.502-RS, DJ 2/5/2005; AgRg no EREsp 471.107-MG, DJ 25/10/2004, e REsp

A restrição ao direito de propriedade só será legítima, quando o devedor tiver legitimidade para responder pelo débito, seja por ser contribuinte, seja por ser responsável.

Assim, o artigo 4º, §1º, da Lei nº 8.397/92 deve ser interpretado de forma conjunta ao artigo 135 do CTN, seguindo a “Teoria do Diálogo das Fontes.”

Algumas considerações devem ser efetuadas no tocante ao perigo da demora, quando a cautelar fiscal é intentada contra terceiros.

O acionista controlador e o dirigente da pessoa jurídica não são sujeitos passivos originários da relação jurídica tributária. Em outras palavras, não são contribuintes, pois não revelam capacidade contributiva e não praticaram o fato gerador da obrigação tributária inadimplida.

A medida cautelar fiscal se justifica como método de prevenção, pois busca salvaguardar a satisfação do crédito tributário, em razão da urgência e do risco de lesão à efetividade da pretensão executiva. Todavia, se a contribuinte possui condições financeiras de arcar com o débito, não há risco de frustração à pretensão da Fazenda Pública (artigo 4º, § 2º, Lei 8.397/92), não há urgência e não há o que se prevenir, sendo indevida e ilegal a medida contra o terceiro³³.

Em conclusão, a indisponibilidade de bens de terceiros exige - além da probabilidade do direito, na linha do que estabelece o artigo 135, do CTN -, a comprovação do perigo da demora (efetivo risco de frustração à pretensão da Fazenda Pública), considerando-se o terceiro e não apenas o contribuinte devedor, segundo os requisitos previstos pelos artigos 2º, 4º, § 2º, da Lei nº 8.397/92.

197.278-AL, DJ 24/6/2002. REsp 722.998-MT, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11/4/2006.

33. CLEMENTINO, Marcio Bruno Miranda. in MARTINS, Ives Gandra da Silva; Rogério Gandra Martins; ELALI, André. Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 144.

9. Grupo de sociedades (grupo econômico)

De acordo com a jurisprudência atual do STJ³⁴, tem prevalecido o entendimento de que é cabível medida cautelar fiscal em face de vários sujeitos de direito integrantes de grupo de sociedades (*grupo econômico*).³⁵

Em suma, o STJ vem entendendo que o fundamento de validade do grupo econômico enquanto sujeito passivo tributário é o artigo 124, incisos I (*grupo econômico de fato*) e II (*grupo econômico de direito*), do CTN.

Como o artigo 2º, *caput*, da Lei 8.397/92, estabelece o cabimento de cautelar fiscal em face do sujeito passivo do crédito tributário e não tributário, segue a conclusão de que os integrantes do grupo econômico de fato ou de direito poderão ter seus bens indisponíveis em processo cautelar fiscal. Algumas ressalvas devem ser pontuadas com relação a esse entendimento.

A primeira ressalva é de que o simples fato de um sujeito de direito pertencer a um grupo de sociedades não tem o condão de conduzir à solidariedade passiva tributária. Prevalece a regra geral de que sujeito passivo tributário é aquele que pratica o fato gerador da obrigação tributária. Prevalecem, igualmente, os princípios da separação patrimonial e autonomia da vontade, que têm fundamento constitucional, conforme já decidido pelo STF³⁶.

34. REsp 1689431, Relator Ministro Herman Benjamin.

35. Segundo a Lei nº 6.404/1976, a figura do grupo de sociedades é delimitada da seguinte forma: Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns. § 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas. § 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

36. “[...] não é dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade

Nessa linha de ideias, a segunda ressalva emana do STJ³⁷,

perante a Seguridade Social. [...] A censurada confusão patrimonial não apenas não poderia decorrer de interpretação do art. 135, III, c, da CF, como também não poderia ser estabelecida por nenhum outro dispositivo legal. É que impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo da sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica. [...] Submeter o patrimônio pessoal do sócio de sociedade limitada à satisfação dos débitos da sociedade para com a Seguridade Social, independentemente de exercer ou não a gerência e de cometer ou não qualquer infração, inibiria demasiadamente a iniciativa privada, descaracterizando tal espécie societária e afrontando os arts. 5º, XIII e 170, parágrafo único, da Constituição, de modo que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 também se ressentiria de vício material”. (RE 562276, Relatora Ministra Ellen Gracie).

37. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...) 7. Conquanto a expressão “interesse comum” - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, *in verbis*: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (Paulo de

para quem a sujeição passiva tributária no âmbito do grupo econômico de fato pressupõe comprovação de interesse jurídico na consumação do fato gerador da obrigação tributária, conforme estabelece o artigo 124, I, do CTN. Ou seja, não basta, a condição de integrante do grupo econômico, é preciso ainda, a comprovação de efetivo interesse jurídico no fato gerador da obrigação tributária.

Dessa forma, caso o crédito tributário não tenha sido constituído em face dos integrantes do grupo econômico, o requerente não disporá da prova documental estabelecida pelo artigo 3º, I, da Lei 8.397/92, isto é, “prova literal da constituição do crédito fiscal”.

Portanto, restará à Fazenda Pública a invocação do artigo 300, *caput*, do CPC, para comprovar a probabilidade do direito e o perigo da demora no tocante à extensão dos efeitos da obrigação tributária para os integrantes do grupo econômico, não constantes da CDA.

10. Sócios e acionistas não dirigentes

Como visto, é viável a propositura de medida cautelar fiscal em face dos dirigentes da pessoa jurídica devedora, desde que comprovados os requisitos estatuídos pelo artigo 135, do CTN, além da urgência e do perigo de dano.

Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220 [...] 10. “Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.” (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. [...] (REsp 884845, Relator Min. Luiz Fux).

O problema agora proposto refere-se à viabilidade de a cautelar fiscal ser direcionada a sócios e acionistas de fato ou de direito, sem poderes de gestão da pessoa jurídica, quando o lançamento não contemplou tais sujeitos de direito como sujeitos passivos da obrigação tributária; nesse caso, a Fazenda Pública não dispõe de prova literal da constituição do crédito em relação a esses terceiros, conforme artigo 3º, I, da Lei 8.397/92.

Ausente prova de constituição do crédito tributário inadimplido em face dos terceiros sócios e acionistas (artigo 3º, I, da Lei 8.397/92), ainda assim, a cautelar fiscal poderá ser manejada pela Fazenda Pública em face de tais, desde que observados os requisitos previstos pelo CTN, sobretudo os prazos de decadência e prescrição, além da própria Constituição Federal.

No tocante aos sócios e acionistas sem poderes de gestão, os artigos 121, 124 e 126, do CTN³⁸, conferem em seu conjunto fundamento de validade para a sujeição passiva desses. Segundo o artigo 121, contribuinte e responsável são pessoas que mantêm vínculo direto e indireto com o fato gerador da obrigação tributária, respectivamente.

Já o artigo 124 estatui que, são sujeitos passivos solidários as pessoas que manifestam interesse jurídico no fato gerador da obrigação tributária. E por fim, o artigo 126, do CTN, o qual estabelece que a capacidade para a prática do fato gerador independente de qualquer regularidade jurídica.

38. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)³⁹, encontra-se relevante precedente que abordou várias matérias pertinentes à sujeição passiva tributária, e destacadamente a sujeição passiva de pessoas sócias ou acionistas, sem poderes de gestão.

Conforme o CARF, “a caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN”.

Assim, a imputação de solidariedade passiva tributária para sócios e acionistas depende da comprovação do interesse desses no fato gerador da obrigação tributária inadimplida pela pessoa jurídica, mediante a prática conjunta do fato gerador ou do desfrute do resultado da atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica.

Enquanto o STJ não produzir precedente vinculativo sobre a matéria (artigo 927, do CPC), nos parece que a orientação do CARF é a que melhor reflete o sentido normativo da matéria.

39. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Responde pelo crédito tributário lançado a pessoa jurídica cuja criação integrou a reorganização societária promovida pelo grupo empresarial, e tem seu patrimônio formado a partir da execução dos objetivos daquelas operações, circunstâncias que revelam confusão patrimonial contemporânea à ocorrência do fato gerador, hábil a caracterizar o interesse comum que resulta na solidariedade pelo crédito tributário devido. [...] RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN. (Acórdão nº 1101-001.239, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 11516.721847/201107, Relator Benedicto Celso Benício Júnior).

A carga argumentativa e probatória recai sobre a Fazenda Pública, que deverá produzir conjunto probatório suficiente para a demonstração da probabilidade do direito e do perigo da demora, ambos vinculados ao terceiro em relação ao qual se pretende a indisponibilidade (artigo 300, *caput*, do CPC).

Por fim, é indispensável o respeito aos prazos de decadência e prescrição, conforme estatui o CTN.

11. Desconsideração da personalidade jurídica

O artigo 50, do Código Civil, dispõe:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

A desconsideração da personalidade jurídica pressupõe o cometimento de um ato ilícito, isto é, o abuso da personalidade jurídica, caracterizado por confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

De acordo com a jurisprudência dominante do STJ⁴⁰, a desconsideração consubstancia regra de exceção e medida drástica. A interpretação e aplicação do referido dispositivo deve ser cercada por cautelas, pois rompe a separação patrimonial e a autonomia da vontade, e de alguma forma constitui exceção aos princípios do direito de propriedade, liberdade econômica, organização empresarial e devido processo legal.

Em âmbito processual, o CPC/15 estabelece rito próprio para a decisão de desconsideração, com oportunidade prévia de defesa e produção de provas. Estatuem os artigos 133 e 135 do CPC/15, respectivamente:

40. REsp 1.421.464-SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi; e REsp 948.117-MS, Rel. Min. Nancy Andrighi.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

Outra condicionante está no campo da eficácia da decisão de desconsideração. Conforme o artigo 137, do CPC, o acolhimento do requerimento de desconsideração implica a atração do instituto da fraude de execução, sujeitando o patrimônio alienado à constrição patrimonial. Significa dizer, portanto, que a desconsideração gerará a submissão do patrimônio confundido ou desviado à responsabilidade patrimonial.

Assim, depois da vigência do CPC/15, nosso entendimento é de que não é mais admissível a alegação de desconsideração da personalidade jurídica como fundamento jurídico de medida cautelar fiscal.

A lei de normas gerais, isto é, o CPC, estabelece um procedimento próprio para a constrição de bens em razão da desconsideração da personalidade jurídica, sendo indevido o uso da medida cautelar fiscal para que patrimônio confundido ou desviado seja tornado indisponível cautelarmente.

Assim, a Fazenda Pública deverá requerer a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito da execução fiscal, cujo procedimento estabelece o direito ao contraditório e à ampla defesa previamente à tomada de decisão a respeito da desconsideração (artigos 135 e 136, do CPC).

Diante da prevalência do procedimento previsto pelo CPC/15, eventual tutela cautelar fundada em abuso da personalidade jurídica deverá ser requerida no bojo da própria execução fiscal.

12. Bens que compõem o ativo permanente

Conforme o artigo 4º, § 1º, da Lei 8.397/92⁴¹, a medida cautelar fiscal recairá apenas sobre os bens que compõem o ativo permanente da pessoa jurídica devedora. Portanto, os bens que estão fora do ativo permanente estão a salvo da indisponibilidade.

Cumpre anotar que as Leis 11.638/07 e 11.941/09 modificaram a Lei 6.404/76, e a conta do ativo permanente passou a ser tratada de forma diferente de antes. Atualmente, a legislação societária refere-se ao ativo circulante e ao ativo não circulante, conforme estabelece o artigo 178.

Em que pese a modificação ocorrida na legislação societária, entendemos que é possível a aplicação do referido artigo 4º, § 1º, da Lei 8.397/92, equiparando o ativo permanente ao ativo não circulante tanto quanto possível. Assim, a indisponibilidade recairá sobre bens ou direitos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade.

Compreende-se que a restrição vinculada aos bens do ativo permanente está em consonância com a Constituição Federal e com os desígnios da tutela cautelar, não obstante o STJ⁴² tenha admitido a extensão para bens que não compõem o ativo permanente, com fundamento na presunção de legitimidade dos atos administrativos, supremacia do interesse público e efetividade da execução.

41. Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação. § 1º Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo: a) do fato gerador, nos casos de lançamento de ofício; b) do inadimplemento da obrigação fiscal, nos demais casos. § 2º A indisponibilidade patrimonial poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador (§ 1º), desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública.

42. REsp 513.078, Relator Ministro José Delgado.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Ainda no âmbito do STJ⁴³, verifica-se a aceitação excepcional da extensão dos efeitos da cautelar fiscal quando não forem localizados no patrimônio do devedor bens que possam garantir a execução fiscal.

A tutela cautelar fiscal não tem por propósito a satisfação do direito da Fazenda Pública e sim salvaguardar o crédito fazendário considerando-se o processo principal, no caso, a execução fiscal.

A indisponibilidade patrimonial aqui tratada tem natureza cautelar e não executiva. Embora a tutela cautelar fiscal esteja a serviço do processo de execução fiscal, é preciso diferenciar medidas cautelares de medidas executivas, tal qual a penhora.

No processo de execução fiscal, a Fazenda Pública terá a prerrogativa de buscar a garantia do crédito fazendário, segundo as regras previstas pelos artigos 9º e 835, do CPC. Trata-se de rol amplo, o qual prevê desde dinheiro até direitos não nominados.

Sob o ângulo constitucional, é legítimo e coerente o desígnio da Lei 8.397/92 de limitar o âmbito da indisponibilidade patrimonial. A interferência na atividade empresarial e no direito de propriedade – mediante a indisponibilidade de dinheiro, percentual de faturamento etc. – constitui medida excessiva considerando-se o espectro da tutela cautelar, que é meramente de precaução, sem caráter executivo.

Retirar dinheiro de uma pessoa jurídica por força de uma medida cautelar fiscal significa realizar o direito da Fazenda Pública, medida imprópria, inadequada e excessiva em um processo acautelatório, considerando-se especialmente a atividade empresarial e a comunidade de credores da pessoa jurídica. Nesse sentido, a doutrina de Carlos Henrique Abrão⁴⁴:

43. AgInt no REsp 1609767 e AgInt no REsp 1603669, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques.

44. ABRÃO, Carlos Henrique. Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 70-71.

“Definido o ativo não circulante como sendo aquele necessário e indispensável à realização dos fins para os quais a sociedade se dispôs alcançar, indisputável se torna assinalar que a indisponibilidade, em hipótese alguma, poderá pôr em risco a atividade empresarial, isto é, interferir no exercício e prejudicar a normalidade das tarefas, mesmo porque a *mens legislatoris* revelou intenção de preservar o patrimônio e garantir a continuação da empreitada.

(...)

O grau de limitação da indisponibilidade se localiza naqueles bens que fazem parte integrante do ativo não circulante e, por corolário, garantem o pagamento satisfativo da obrigação devida – podendo ser adotado como parâmetro o último balanço efetuado.”

Assim, como regra geral, é vedada a indisponibilidade patrimonial para além dos bens que compõem o ativo permanente.

Não se nega, contudo, que situações excepcionalíssimas poderão surgir nas quais a Fazenda Pública fará jus à tutela cautelar estendida a outros bens da pessoa jurídica. Ainda que se admita tal exceção, é indispensável que a Fazenda Pública comprove uma situação de perigo extremo, com notável risco de frustração ao crédito fazendário, tal qual desvio de bens para o exterior ou atividade criminosa comprovada.

Seja como for, nada impede que a Fazenda Pública formule requerimento de penhora de bens no processo de execução fiscal e obtenha a garantia do crédito fazendário por algum dos meios previstos pela lei processual (LEF e CPC).

13. Hipóteses inidôneas de proteção cautelar fiscal face à ausência de urgência

Segundo a doutrina⁴⁵, o artigo 2º, da Lei nº 8.397/92, veicula um rol taxativo das hipóteses de cabimento da medida cautelar fiscal.

45. CLEMENTINO, Marcio Bruno Miranda. in MARTINS, Ives Gandra da Silva; Rogério Gandra Martins; ELALI, André. Medida Cautelar Fiscal. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 140.

A aferição do perigo da demora é efetuada de acordo com as situações definidas pelo artigo 2º, da Lei nº 8.397/92, exceto quando o nome do devedor não constar da CDA, quando então a Fazenda Pública deverá comprovar a existência de perigo da demora e a plausibilidade do direito, conforme dispõe o artigo 300, *caput*, do CPC.

A necessidade da cautelar e a urgência (probabilidade do direito e efetivo perigo) devem ser objeto de comprovação concreta, nos termos do artigo 3º, II, da Lei nº 8.397/92.⁴⁶

Ocorre que, como se verá adiante, algumas das hipóteses de cabimento do art. 2º, da Lei nº 8.397/92, não demonstram qualquer risco de não recebimento do crédito fiscal.

Há quatro hipóteses de cabimento da medida cautelar fiscal, em que não se vislumbra a necessidade e a urgência da medida, e por conta disso, são inconstitucionais: a) ausência de pagamento no prazo legal, após a notificação da Fazenda Pública (artigo 2º, V, “a”); b) débitos que superem trinta por cento do patrimônio conhecido do devedor (artigo 2º, VI); c) alienação de bens arrolados sem comunicação ao Fisco (artigo 2º, VII); e d) declaração de inaptidão em cadastro de contribuintes (artigo 2º, VIII).

A ausência de pagamento no prazo legal, depois de recebida a notificação da Fazenda Pública, constitui mero inadimplemento, o que não revela insolvência do devedor ou qualquer tentativa de fraude ou ato que vise a impedir a satisfação do crédito fiscal. Não se verifica a necessidade, a urgência, quanto menos o efetivo perigo de lesão, restando ausente o requisito do perigo da demora. A inadimplência não implica por si só a prática de atos tendentes a tornar-se insolvente⁴⁷.

46. CLEMENTINO, Marcio Bruno Miranda. *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva; Rogério Gandra Martins; ELALI, André. *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 145.

47. CEZAROTI, Guilherme *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva; Rogério Gandra Martins; ELALI, André. *Medida Cautelar Fiscal*. São Paulo: MP Editora, 2006, p.28-30.

Em suma, não há lesão ou risco de lesão que justifique a interferência do Poder Judiciário no direito de propriedade, organização empresarial, autonomia da vontade, dentre outros direitos fundamentais.

De igual modo, a existência de débitos, inscritos ou não em dívida ativa, que superem trinta por cento do patrimônio conhecido do devedor, não constitui motivo válido para a decretação da medida cautelar fiscal. Não há, nesse caso, correspondência com eventual frustração do processo principal. Também não há indicativo de urgência.

Há inclusive dificuldades de ordem prática. Nem sempre o Fisco dispõe de meios para conhecer a integralidade do patrimônio do sujeito passivo, e, a partir daí, constatar que o débito ultrapassa trinta por cento do patrimônio⁴⁸. Tal circunstância inviabiliza a produção de provas por parte da Fazenda Pública e impede, na prática, o cumprimento do requisito estabelecido pelo artigo 2º, VI da Lei nº 8.397/92.

Ademais, o percentual de trinta por cento, por si só, revela-se inconstitucional; pressupor a insolvência do devedor porque suas dívidas totalizam valor superior a trinta por cento do seu patrimônio é abusivo e desproporcional, até porque na execução fiscal a Fazenda Pública dispõe de vários meios para obter a constrição patrimonial, tais como, dinheiro, percentual do faturamento, ações e quotas de sociedades, direitos aquisitivos, bens intangíveis etc. (artigo 835, do CPC).

Encontra-se pendente de decisão pelo STJ⁴⁹, a questão pertinente ao cabimento de cautelar fiscal quando presente o requisito em tela – crédito fazendário superior a trinta por cento do patrimônio do devedor –, desvinculado do risco de dilapidação patrimonial.

Embora nosso entendimento seja pela inconstitucionalidade da cautelar fiscal fundada exclusivamente no fato de

48. ABRÃO, Carlos Henrique. Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 35.

49. REsp 1705580, Relator Ministro Og Fernandes.

o crédito fazendário superar trinta por cento do patrimônio do devedor, o STJ terá a oportunidade de conferir adequada interpretação ao tema, e (espera-se) rechaçar a aplicação da cautelar fiscal quando ausente efetivo perigo da demora (tentativa de dilapidação patrimonial etc.).

Nessa mesma linha de ideias, alienar bens ou direitos sem comunicar o Fisco – exigência prevista pelo artigo 64, §3º, da Lei 9.532/97 – também não constitui justificativa válida para a indisponibilidade cautelar de bens. A alienação de bens arrolados não configura conduta ilícita. A ilicitude (e motivo para decretação da medida) está na ausência de comunicação, hipótese que consideramos inidônea à tutela cautelar fiscal.

Não há correspondência entre a conduta de não comunicar o Fisco a respeito da alienação de bem arrolado e o risco de lesão ao direito subjetivo do Fisco, o que avulta o desrespeito ao devido processo legal.

Permitir a indisponibilidade patrimonial, fundamentada em ausência de comunicação da transferência de bens ao Fisco, constitui medida excessiva e desproporcional, pois o arrolamento já consta dos registros públicos.

Vale lembrar que a prova do perigo da demora pertence à Fazenda Pública, o que não se verifica, quando da mera ausência de comunicação ao Fisco a respeito da alienação de bem arrolado.

Nesse sentido, a omissão do sujeito passivo que deixa de comunicar o Fisco constitui presunção relativa de fraude, já que a inexistência de comunicação é considerada suficiente para a propositura da cautelar fiscal, nos termos art. 2º VI da Lei nº 8.397/92⁵⁰, o que contraria a regra veiculada pelo artigo 185, do CTN⁵¹, que deve prevalecer por se tratar de lei complementar (artigo 146, da CF).

50. ABRÃO, Carlos Henrique. Da ação cautelar fiscal e do arrolamento de bens. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 36.

51. Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Por fim, cumpre examinar a hipótese de cassação da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

As pessoas jurídicas têm o dever de se inscreverem junto ao CNPJ, conforme exigência do artigo 61, § 1º, a, da Lei 9.532/97.

Para manterem-se “ativos”, tal classe de contribuintes tem uma série de deveres, cuja inobservância poderá gerar a declaração de inaptidão de sua inscrição perante o CNPJ, o que resulta em consequências desfavoráveis, dentre elas a propositura de medida cautelar fiscal.

Tanto o dever de inscrição junto ao CNPJ, quanto o dever de regularidade cadastral têm natureza de deveres instrumentais (artigo 113, § 2º, do CTN).

Os enunciados constantes dos artigos 80, 81 e 82 versam hipóteses de inaptidão da inscrição junto ao CNPJ, assim como os procedimentos que deverão ser adotados pelo Fisco para a emissão do respectivo ato administrativo e, também, para o restabelecimento da inscrição⁵².

As hipóteses de declaração de inaptidão do CNPJ são as seguintes: i) não apresentação, quando obrigatório por lei, de declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data da publicação da intimação; ii) não existência de fato; iii) declaradas inaptas, nos termos do artigo 81, não tenham regularizado sua situação nos 5 (cinco) exercícios subsequentes; iv) extinção, cancelamento ou baixa junto aos respectivos órgãos de registro; v) não apresentação, quando obrigatório por lei, de declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos; vi) não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior; vii) não localização no endereço informado

52. Chama a atenção, a quantidade de delegações à Receita Federal do Brasil, o que implica dizer que tema de capital importância para o sistema de direitos fundamentais vem sendo regulado por meio de instrumentos secundários.

ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A declaração de inaptidão do CNPJ e a prova da “prévia constituição do crédito tributário” constituem fatos suficientes à decretação da medida cautelar fiscal, nos termos do artigo 2º, inciso VIII, da Lei 8.397/92.

Não se exige insolvência ou atos que denotem o intento de fraudar o crédito tributário ou, ainda, esvaziamento patrimonial. Bastam a declaração de inaptidão (ato unilateral que implica privação de direito subjetivo das pessoas jurídicas) e a prova de constituição do crédito tributário. Pouco importa o tamanho do patrimônio da pessoa jurídica, ou o valor do crédito tributário constituído.

Também aqui se vislumbra hipótese inidônea à proteção cautelar fiscal. Não há urgência, haja vista que as hipóteses de declaração de inaptidão do CNPJ não presumem ausência ou insuficiência patrimonial capazes de comprometer a efetividade do processo de execução fiscal.

A declaração de inaptidão do CNPJ constitui sanção não patrimonial utilizada pelo Fisco em prol da fiscalização de tributos. Trata-se de instrumento a serviço da Administração Tributária, importante no sistema de deveres instrumentais com vistas à realização do princípio da eficiência.

Não há, nesse particular, risco de lesão ao crédito tributário (direito subjetivo do Fisco). Também não há conexão entre o motivo da indisponibilidade patrimonial (declaração de inaptidão do CNPJ), o processo cautelar e o processo de execução fiscal, o que acarreta violação ao devido processo legal.

Denota-se, portanto, que as quatro hipóteses de cabimento acima referidas não satisfazem os requisitos necessários para a proteção cautelar fiscal, e por isso há violação ao devido processo legal e à universalidade de jurisdição.

14. Conclusões

A medida cautelar fiscal constitui instrumento legítimo para a garantia do crédito fazendário (tributário e não tributário), observados os limites legais e constitucionais. O uso da medida cautelar fiscal não poderá significar medida desproporcional e não razoável, respeitados, sempre, os direitos fundamentais.

Além disso, as disposições do CTN são condicionantes para a compreensão e aplicação das regras veiculadas pela Lei 8.397/92. Assim, institutos típicos da lei complementar, tais como crédito e obrigação tributária, sujeição passiva, dentre outros, quando referidos pela Lei 8.397/92, deverão ser compreendidos e aplicados à luz da formulação efetuada pelo CTN.

O CPC/15 - diploma que veicula normas gerais em matéria processual civil - deve ser aplicado conjuntamente às disposições da Lei 8.397/92, respeitadas as especificidades inerentes à tutela do crédito fazendário.

Incabível medida cautelar fiscal quando inexistente crédito tributário, por ausência de pressuposto lógico para a tutela cautelar.

Por outro lado, presentes as circunstâncias estabelecidas pelo artigo 2º, incisos V, b e VII, da Lei nº 8.392/97, é cabível medida cautelar fiscal, ainda que suspensa a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, do CTN).

A indisponibilidade de bens de terceiros (dirigentes, sócios, acionistas, grupo de sociedades) é admissível em processo cautelar fiscal, desde que respeitadas, as disposições constitucionais, do CTN e das demais fontes normativas diretas (Lei da Medida Cautelar Fiscal e Lei de Execuções Fiscais).

Portanto, quando o nome do terceiro não constar da CDA, a Fazenda Pública terá o ônus de comprovar a probabilidade do direito e a urgência considerando-se a pessoa do terceiro, e não apenas do contribuinte devedor principal. Indispensável, nesse ponto, o irrestrito respeito aos prazos de decadência e prescrição estatuídos pelo CTN.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Depois do advento do CPC/15, a desconsideração da personalidade jurídica apenas poderá ser arguida em execução fiscal, vedada a utilização de medida cautelar fiscal para a indisponibilidade de bens com fundamento em abuso da personalidade jurídica.

É vedada a indisponibilidade patrimonial para além dos bens que compõem o ativo permanente da pessoa jurídica devedora. Contudo, em situações excepcionalíssimas (transferência de bens para o exterior, atividade criminosa comprovada etc.) pode ser cabível a indisponibilidade patrimonial de outros bens da pessoa jurídica além daqueles que compõem o ativo permanente.

Por fim, há hipóteses típicas de cabimento da medida cautelar fiscal que são inconstitucionais, pois não representam situação de urgência, probabilidade do direito e efetivo perigo ao crédito fazendário. E por isso não justificam a intervenção do Poder Judiciário no direito de propriedade do contribuinte.