

A ESTABILIZAÇÃO DA TUTELA PROVISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - UM ENSAIO SOBRE SEU CABIMENTO NAS DEMANDAS PREVENTIVAS

Luís Claudio Ferreira Cantanhede¹

1. O ciclo de posituação da obrigação tributária e os conflitos entre o contribuinte e o fisco.

O vocábulo Direito é ambíguo, contudo, essa ambiguidade vai-se superando à medida que se adjetiva o aludido termo, como na acepção que se lhe atribui quando se fala em Direito Objetivo, que consiste no conjunto de regras voltadas à tutela da conduta humana intersubjetiva. Se este conjunto de regras **é posto pelo Estado, tomado como ente dotado do monopólio do uso da força na sociedade, fala-se em Direito Positivo, que restringe o Direito àquilo que é por ele - Estado - reconhecido.**

O Direito, visto por esse ângulo, apresenta-se como fenômeno estático, posto que não há ênfase na atividade de

1. Doutorando e Mestre em Direito pela PUC/SP; Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP; Especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo-ESPGE; Professor conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários-IBET. Professor na Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo-ESPGE. Procurador do Estado de São Paulo.

criação, modificação e extinção dos seus elementos, as normas jurídicas. O foco, quando se fala no Direito Objetivo, é discerni-lo dos demais fenômenos culturais que também têm por objeto a tutela da conduta humana.

Todavia, uma vez identificado, separado dos demais sistemas sociais de linguagem prescritiva, a perspectiva dinâmica ganha relevo. Surpreender as cadeias de fundamentação e derivação estabelecidas entre as normas permite entrever, com clareza, o caráter sistemático do fenômeno jurídico, cujos elementos entrelaçam-se em uma estrutura cuja unidade é garantida pelo reconhecimento de uma norma dotada de superioridade hierárquica, ordinariamente nomeada de constituição jurídico-positiva.

A essa relação dinâmica que se estabelece entre as normas jurídicas pode-se nomear ciclo de positivação. A esse mover-se do direito com a finalidade de tutelar a conduta intersubjetiva com o maior grau de individualidade e concreitude possíveis **é imprescindível a atuação humana. Sem** o homem promovendo a tradução dos eventos ocorridos no trato social geral para o sistema jurídico, convertendo-os, assim, em fatos jurídicos e sacando-lhes os efeitos respectivos, consistente nas relações jurídicas vinculando sujeitos determinados em torno de um objeto, não há falar em incidência e, conseqüentemente, em aplicação das normas.

Os ciclos de positivação podem ser os mais diversos possíveis e apresentar diferentes produtos. O ciclo de positivação de normas obrigacionais, aquelas que trazem no seu conseqüente relações jurídicas prestacionais, se inicia nas normas gerais e abstratas, caracterizadas por conter enunciados conotativos tanto no termo antecedente, quanto no conseqüente, ambos interligados pela imputação deôntica, passando pelas normas individuais e concretas, quando aqueles enunciados passam a ser denotativos e referir-se a ocorrências concretas, a pessoas e condutas determinadas, findando com a extinção da relação jurídica que tinha por objeto a prestação imposta ao devedor em benefício do credor, em torno da qual, como

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

vetores em direções opostas, gravitavam o direito subjetivo e o correlato dever jurídico.

Essa é também a dinâmica verificada em relação às normas tributárias obrigacionais. Dada a imperatividade inerente à atuação estatal, a relação jurídica individualizada vinculando sujeito passivo e Estado em torno da prestação pecuniária por este devida àquele em razão da ocorrência de um fato signo presuntivo de riqueza surge independentemente da aquiescência do devedor ou da ocorrência de dano.

É cediço, entretanto, que o fisco, na atividade de criação de obrigações tributárias, está devidamente limitado pela necessidade de respeito ao direito de propriedade dos cidadãos, não dispondo de liberdade absoluta, pelo contrário, a legitimidade do seu direito subjetivo tributário depende do estrito respeito aos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico.

Nas situações em que o interesse arrecadatório do fisco e o direito de propriedade do cidadão submetido à tributação se chocam, surge o conflito em torno da legitimidade da atividade tributária estatal. Este conflito, que deve necessariamente ser vertido em linguagem competente por parte do sujeito passivo, pode surgir tanto quando ainda não há obrigação tributária constituída, como após a sua constituição e, ainda, quando já extinta a obrigação tributária pelo pagamento.

Conforme o momento do ciclo de positivação em que ocorrer a redução à linguagem competente do mencionado conflito, a atuação estatal voltada à sua solução ostentará feição preventiva, nos casos em que é anterior à constituição da obrigação tributária, repressiva, quando posterior a sua constituição e anterior à sua extinção, e reparadora, nos casos em que se der após a sua extinção.

A solução da controvérsia deduzida pelo sujeito passivo se dará por meio da prestação da tutela jurisdicional, expressão que será objeto de análise no próximo tópico, com ênfase nos conflitos deduzidos pelo contribuinte, que dão concretude à noção de antiexacionalidade característica dos processos

surgidos a partir de conflitos que partem da alegação de ilegitimidade do exercício da atividade tributária estatal.

2. A tutela jurisdicional e a solução dos conflitos tributários antiexacionais

A tutela jurisdicional, vista pelo aspecto sintático, faz-se presente no termo secundário da norma jurídica completa², precisamente no seu conseqüente, ocupando o lugar lógico de objeto da relação jurídica que vincula o Estado-juiz e o autor da demanda, obrigando aquele a prover a solução do conflito de interesses surgido no âmbito das relações intersubjetivas regidas por normas de direito material, que, na estrutura completa da norma jurídica, figuram no seu termo primário.

O cumprimento do dever estatal com a prestação da tutela jurisdicional e a solução do conflito de interesses levado à cognição jurisdicional impõe a prática de uma série de atos dando ensejo à noção de processo como relação jurídica complexa, cujo desenrolar tem por imprescindível a presença do outro polo da relação jurídica material, a quem deve ser permitido deduzir argumentos em defesa de sua posição jurídica

2. “Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida. Dizemos que há uma relação-de-ordem não-simétrica, a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida. Também cremos, com isso não ser possível considerar a norma que não sanciona como supérflua. Sem ela, carece de sentido a norma sancionadora. O Direito-norma, em sua integridade constitutiva, compõe-se de duas partes. Denominemos, em sentido inverso do da teoria Kelseniana, norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora). As denominações adjetivas “primária” e “secundária” não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para conseqüente lógico” (VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 105-106.)

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

em ordem a colaborar na construção da norma que supera o conflito.

As noções de complexidade e angularidade ínsitas à aludida relação jurídica processual, que viabiliza a prestação da tutela jurisdicional, remetem, respectivamente, às noções de procedimento, conjunto de atos voltados à prática de um ato-fim, bem como de contraditório e ampla defesa, no sentido de comunicação ao réu da pretensão do autor, permitindo-lhe combatê-la e, com isso, contribuir para a formação da convicção do Juiz.

Chega-se, portanto, à noção de prestação jurisdicional, que consiste no ato-fim do processo, aquele mediante o qual o Estado-juiz cumpre o dever que lhe cabe em virtude do surgimento da relação processual, veiculando a norma jurídica de direito material apta a solucionar, com foros de definitividade, o conflito de interesses que levou à instauração da relação jurídico-processual.

Essa norma jurídica, que retorna ao direito material para solucionar o conflito de interesses surgido no plano das condutas por ele tuteladas, encarna a noção de tutela jurisdicional³, que se caracteriza, quanto ao conteúdo, pela referibilidade direta ao direito material e pela aptidão de definitividade, esta encarnada, na dogmática processual, pela noção de coisa julgada material⁴.

Será tributária a aludida tutela, quando tiver por conteúdo direito material tributário⁵, pois a relação jurídico-proces-

3. “Assentados nas premissas que lançamos em 1.2., devemos asseverar que *tutela jurisdicional tributária é norma individual e concreta produzida pelo Estado-juiz à guisa de conflito verificado em relação jurídica daquele jaez (obrigação tributária).*” (CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 141).

4. “De tal premissa, sobressaem, ao que se vê, as duas perspectivas essenciais à noção (geral) de tutela jurisdicional judicial (‘essenciais’ porque, sem elas, tal tipo de tutela não cumpre seu papel): (i) referibilidade direta ao ‘direito material’ controvertido (tutela que guarda referibilidade direta com o ‘direito material’, em nossa proposta, é a que o tem como seu conteúdo), e (ii) potência de coisa julgada (para esgotar o exame do ‘direito material’, a tutela judicial deve ser recoberta de coisa julgada).” (CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. p. 148).

5. O que caracteriza uma relação jurídica de direito material como tributária, por

sua é instrumental sendo impositivo que se a analise a partir da sua função de solucionar conflito de interesses surgidos no plano das relações jurídicas de direito material. Quando as normas reitoras dos conflitos de interesse levados ao conhecimento do Estado-juiz forem tributárias, caberá falar em tutela jurisdicional tributária, como conteúdo do seu ato-fim.

Sempre que o conflito de interesses surgir no contexto do ciclo de positivação de uma obrigação tributária, a relação processual surgida será tributária e a prestação jurisdicional terá por objeto uma norma jurídica de direito material-tributário, merecendo a alcunha de tutela jurisdicional tributária.

3. Tutela jurisdicional provisória.

A tutela jurisdicional pode ser comum ou diferenciada, sendo dois os critérios a considerar para tal classificação, (i) a referibilidade direta ao direito material e (ii) a potência de coisa julgada, em virtude do que se pode incluir na classe das tutelas jurisdicionais comuns todas as normas jurídicas emanadas de um processo judicial que se refiram diretamente ao direito material tributário e ostentem potencial de definitividade⁶.

No item anterior, a abordagem limitou-se à noção de tutela jurisdicional comum, gerando certa perplexidade, portanto, a perspectiva de que exista outra modalidade de tutela jurisdicional que não se enquadre nessa definição e que não ostente

sua vez, é a noção de tributo, que se pode definir como a prestação objeto da relação jurídica que vincula o Estado, ou quem lhe faça às vezes, ao contribuinte ou responsável tributário, atribuindo ao primeiro o direito subjetivo de exigir do segundo o cumprimento do objeto da aludida prestação (o tributo), necessariamente pecuniário, como ressalta a redação do artigo 3º do Código Tributário Nacional, do qual também se infere outras características da relação jurídica tributária, notadamente o fato dela não consistir sanção decorrente da prática de ato ilícito.

6. “Reconhecida tal ‘essência’, podemos concluir: (i) falar em *tutela judicial comum* significa falar de tutela em cujo conteúdo se identifica direta referência ao ‘direito material’ controvertido, estando habilitada a compor definitivamente o conflito que o perturba; (ii) falar de *tutela judicial diferenciada* significa falar, noutra banda, de tutela em que uma ou outra daquelas perspectivas (ou ainda ambas) não se apresentam.” (CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. p. 148/149).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

tais características, mas que, mesmo assim, permaneça merecendo a mencionada alcunha (a de tutela jurisdicional).

Entretanto, é importante lembrar que a análise do direito positivo impõe ao cientista dogmático o reconhecimento de que do processo emanam normas jurídicas, tutelas jurisdicionais, que não solucionam definitivamente o conflito, mesmo que mantenham referibilidade direta ao direito material, bem como outras que, justamente por não manterem referibilidade direta ao direito material, não se habilitam a dar resposta definitiva à pretensão deduzida em juízo⁷. São estas, respectivamente, as chamadas tutelas provisórias, cuja previsão encontra-se a partir do artigo 294 do CPC.

Elas, como previsto pela legislação processual, fundar-se-ão, ou na urgência, ou na evidência. Quando fundada na urgência dependerá do convencimento do juiz acerca da probabilidade do direito e da existência de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo (art. 300 do CPC/2015). Se tiver por sustentação a evidência, independará da comprovação de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo (art. 311 do CPC/2015), exigindo apenas a satisfação de qualquer um dos seguintes requisitos: 1) caracterização de abuso do direito de defesa 2) caracterização de manifesto propósito protelatório do réu; 3) comprovação documental das alegações de fato e existência de tese firmada em sede de julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante; 4) a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.⁸

7. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. p. 146/148.

8. Omite-se na referência uma das situações que permitem a concessão de tutela da evidência, prevista no inciso III do artigo 311, porque faz alusão a situação que não se verifica no campo específico da conflituosidade inerente ao ciclo de posituação da obrigação tributária, posto que remete ao contrato de depósito, como se vê de sua redação: “*se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa*”.

Desse modo, desde que satisfeitos os requisitos para a concessão da tutela cautelar ou antecipada, seja em virtude da urgência, seja porque caracterizada a evidência, ter-se-á hipótese de tutela jurisdicional provisória (diferenciada), que, embora não tenha aptidão para solucionar definitivamente o conflito surgido no ciclo de posituação da obrigação tributária, nele influenciará, seja para antecipar, naquele plano (o material), o gozo imediato dos efeitos principais que, não fosse isso, somente com a prestação da tutela jurisdicional comum poderiam ser obtidos, seja para acautelar, garantindo que a tutela jurisdicional a ser concedida ao cabo do *iter* processual tenha plena eficácia, ou seja, não reste prejudicada, seja efetiva.

Toma-se, assim, a urgência ou a evidência como situações que permitem a concessão da tutela jurisdicional provisória, que ostentará (i) natureza antecipatória quando a norma por ela posta tiver conteúdo similar àquela que satisfaria a pretensão do autor⁹, ou (ii) acauteladora, nos casos em que se limitar a garantir a plena eficácia material da tutela jurisdicional comum pretendida¹⁰.

Diante disso, pode-se afirmar que a diferenciação entre as tutelas provisórias antecipada e cautelar consiste na

9. “Daí, precisamente, a ideia de ficção antes aludida: é que, da fixação, no sistema, de norma individual e concreta que desborde os limites da aparência do ‘direito material’, apreciando-o num plano mais aprofundado, haveriam de decorrer, naturalmente, os efeitos típicos da coisa julgada, uma vez suposta a determinação de conduta a ser observada, pelos sujeitos litigantes. Assim não se apresenta, todavia, a tutela antecipada (materialmente satisfativa); por isso verdadeira ficção.

Voltando à assertiva desde antes produzida, é de se reafirmar que a tutela antecipada, como forma de tutela judicial satisfativa reconhecida pelo direito tributário brasileiro, constitui manifestação jurisdicional atípica, *diferenciada*, que foge, enfim, ao padrão *comum* das tutelas típicas do processo de conhecimento ou do processo de execução, afigurando-se inconfundível, ademais, com a tutela diferenciada especificamente cautelar, dada sua vocação (da antecipação de tutela) de satisfazer, ainda que relativamente, a pretensão de ‘direito material’ (tributário) pelo contribuinte formulada.” CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. p. 154).

10. “Essa a finalidade, precisamente, da tutela diferenciada cautelar – não se apresentando, percebe-se, a ideia de satisfação (nem mesmo relativa) do ‘direito material’ controvertido: garantir, mediante certas providências, a eficácia de ulterior tutela (a principal, definitiva)” (CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. p. 157).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

referibilidade ao direito material, que será (i) direta no caso da antecipação de tutela, quando o juiz, com base em cognição sumária e em um juízo de probabilidade, puser no ordenamento jurídico norma de direito material que se mostre capaz de proporcionar, ao seu beneficiário, o gozo imediato dos efeitos principais da tutela jurisdicional comum pretendida, e indireta no caso da cautelar, quando a norma posta, embora influencie o direito material, não proverá tais efeitos, mesmo que fosse proferida com base em juízo de certeza, servindo apenas para garantir que a pretendida tutela jurisdicional comum mantenha plenas condições de eficácia¹¹.

11. Em busca de erigir um critério útil para a distinção entre tutela cautelar e tutela antecipada, leia-se o que leciona Cassio Scarpinella Bueno, comentando o CPC de 1973: “O critério eleito por este *Curso* para distinguir a tutela antecipada da tutela cautelar é verificar em que condições o que se pretende ‘antecipar’ coincide ou não com o que se pretende a final. Na exata medida em que houver *coincidência* total ou parcial – a tutela antecipada pode ser concedida total ou parcialmente, lê-se do caput do art. 273 -, o caso será de tutela antecipada. Na ausência dessa coincidência, seja ela total ou parcial, a hipótese é de tutela cautelar” (BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil, vol. 4: tutela antecipada, tutela cautelar, procedimentos cautelares específicos*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 132/133).

Em outras duas passagens de sua obra, o mencionado autor afirma que antecipar a tutela exige a antecipação dos efeitos preponderantes, idênticos àqueles por ele pretendidos por ocasião da concessão da tutela jurisdicional comum, senão vejamos:

“Por isso mesmo é que parece útil a este *Curso* – a palavra é proposital, assim como o seu emprego repetitivo – entender ‘tutela antecipada’ como a providência jurisdicional capaz de antecipar os efeitos da tutela jurisdicional que, não fosse por ela, seriam experimentados somente a final, não tanto com o proferimento da sentença, mas, mais corretamente, com a possibilidade de seu cumprimento. Não ‘quaisquer efeitos’ ou efeitos ‘subjacentes’. A *coincidência*, posto poder ser total ou parcial, nos termos do art. 273, *caput*, deve ser do efeito preponderante.” (BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil, vol. 4: tutela antecipada, tutela cautelar, procedimentos cautelares específicos*. p. 134).

“As observações do parágrafo anterior apenas confirmam a dificuldade que existe para identificar um critério que distinga com nitidez uma e outra forma de atuação da tutela jurisdicional. Para os fins do *Curso*, o que é eleito como critério *operacional* – e que se justifica pelas escolhas feitas pelo legislador processual civil – é que a ‘tutela antecipada’ difere da ‘tutela cautelar’ pelo adiantamento, no tempo, dos efeitos *preponderantes* da decisão final. Nos casos em que os efeitos que o autor pretender sejam produzidos de imediato não forem idênticos, da mesma ordem, daqueles que ele quer na decisão final, o caso será de cautelar, a ser exercitada de acordo com o Livro III do Código de Processo Civil.” (BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil, vol. 4: tutela antecipada, tutela cautelar, procedimentos cautelares específicos*. p. 135.).

4. A previsão de estabilização da tutela provisória.

Segundo consta no art. 295 do Código de Processo Civil, a tutela provisória pode ser requerida em caráter incidental, o que abrange tanto as fundadas em urgência como em evidência, tenham caráter antecipado ou cautelar. No parágrafo único do art. 294 consta que a tutela de urgência pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental.

Da leitura conjunta desses dispositivos, conclui-se que não cabe a concessão de tutela provisória de evidência em caráter antecedente, o que, tudo indica, justifica-se pelo fato dela prescindir, para sua concessão, do perigo de dano ou do risco ao resultado útil do processo, ou seja, da urgência, o que permite exigir do autor que dela pretenda lançar mão a elaboração da petição inicial com todos os requisitos necessários à sua aptidão.

Dentre as tutelas provisórias de urgência, que podem ser concedidas em caráter antecedente, cabe asseverar que não há previsão legal de estabilização da tutela cautelar, que, se requerida de modo antecedente, perderá sua eficácia caso o pedido principal não seja formulado dentro do trintídio contado a partir de sua efetivação.

Por outro lado, no que concerne às tutelas antecipadas requeridas antecedentemente, o artigo 304 do código processual preconiza sua estabilização, desde que não seja interposto recurso em face da decisão que a conceder¹², quando o processo

12. Aqui necessário deixar consignado uma discussão doutrinária sobre a interpretação do disposto no *caput* do art. 304 do CPC/2015, em sua parte final, quando condiciona a estabilização da tutela antecipada antecedente à inércia do réu em interpor o “respectivo recurso”, uma vez que já se concebe que a contraposição à concessão da tutela por qualquer meio, seja ou não recurso, impede sua estabilização, sendo de se pensar, por exemplo, nos pedidos de suspensão de segurança, na apresentação antecipada de contestação, ou no mero pedido de reconsideração da decisão, que seriam, segundo se aventa, bastantes para evitar a estabilização da tutela. Por todos, cita-se: “Por fim, é necessária a *inércia do réu* diante da decisão que concede tutela antecipada antecedente. Embora o art. 304 do CPC fale apenas em não interposição de recurso, a inércia que se exige para a estabilização da tutela antecipada vai além disso: é necessário que o réu não se tenha valido de recurso nem de nenhum outro meio de impugnação da decisão (ex.: suspensão de

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

será extinto, ressalvado o direito, a quaisquer das partes, de pleitear a revisão, a reforma ou a invalidação da “tutela antecipada estabilizada” no prazo de 2 (dois) anos, contados da ciência da decisão que extinguiu o processo estabilizando-a¹³.

A tutela antecipada estabilizada conservará todos os seus efeitos enquanto não for revista, reformada ou invalidada, de modo que, embora a decisão que a conceda não faça coisa julgada, havendo neste sentido expressa disposição legal¹⁴, seus efeitos perdurarão estabilizados se e enquanto não ajuizada a demanda voltada à sua revisão/reforma/invalidação.

5. A tutela provisória no Processo Tributário e a possibilidade de sua estabilização.

Quando se pensa em tutela provisória no contexto tributário, imediatamente vem à mente o disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional, notadamente nos seus incisos IV e V, onde consta que a exigibilidade do crédito tributário suspende-se pela concessão de medida liminar em mandado de segurança, bem como pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Extrai-se desses enunciados prescritivos que a tutela provisória tributária servirá para suspender a exigibilidade da obrigação, garantindo ao seu beneficiário que não sofra, a

segurança ou pedido de reconsideração, desde que apresentados no prazo de que dispõe a parte para recorrer” (DIDIER JR, Fredie. BRAGA, Paulo Sarno. OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória*. 10^o ed. Salvador: Jus Podivm, 2015, p. 608).

13. É importante mencionar, sobre a estabilização da tutela provisória de urgência antecipada requerida em caráter antecedente, o entendimento objeto do Enunciado n^o 32 do Fórum Permanente de Processualistas Civis: “*Além da hipótese prevista no art. 305 (art. 304 do novo CPC), é possível a estabilização expressamente negociada da tutela antecipada de urgência satisfativa antecedente.*”

14. Assim entendeu o Fórum Permanente de Processualistas Civis, tendo em vista a previsão expressa do § 6^o do art. 304 do CPC/2015, como se verifica no Enunciado n^o 33: “*Não cabe ação rescisória nos casos de estabilização da tutela antecipada de urgência*”

partir da sua concessão, qualquer medida, seja executiva, seja coativa, voltada à cobrança do crédito que figura como um de seus elementos constitutivos.

Neles também se vê que não houve qualquer preocupação com o enquadramento da tutela jurisdicional que suspende a exigibilidade do crédito tributário quanto à sua natureza, se cautelar, ou antecipada. Pelo contrário, parece que a opção do legislador complementar foi a de não adentrar nesta polêmica e, a fim de evitar maiores indagações em prejuízo à eficácia pretendida para o instituto (a suspensão da exigibilidade), colocar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário como conteúdo de qualquer tutela provisória, querendo, com isso, afirmar que não importa a sua natureza (cautelar ou antecipada), o que interessa é que suspenderá a exigibilidade do crédito tributário.

Desse contexto exsurge que a legislação complementar tributária preconiza que o único conteúdo possível de uma tutela provisória no contexto de um processo de natureza tributária é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, com base em tal previsão, deu a todas as tutelas dessa natureza similar eficácia, não importando a sua classificação como antecipada ou cautelar, nos moldes da processualística tradicional.

Ocorre que, conquanto a diferenciação quanto à natureza das tutelas jurisdicionais provisórias não apresentasse maior relevância prática, o contexto alterou-se sensivelmente com a edição do CPC/2015¹⁵, que introduziu no ordenamento a previsão da estabilização da tutela antecipada requerida em caráter antecedente (sem trazer similar efeito para as cautelares antecedentes) tornando extremamente importante definir-se a natureza da tutela diferenciada pretendida e proferida, pois

15. É importante mencionar que, conquanto sejam diversos os procedimentos para a concessão antecedente das tutelas de urgência cautelar e antecipada, há previsão, no parágrafo único do art. 305 do CPC/2015, de fungibilidade sempre que o juiz entender que, despeito do autor pedir tutela cautelar, o que ele quer é tutela antecipada, observando, diante disso, o procedimento previsto no artigo 303, entretanto, isso não serve para afastar os problemas práticos decorrentes da previsão de estabilização da tutela antecipada, uma vez que tal fungibilidade não servirá para permitir que uma tutela cautelar seja passível de estabilização.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

dessa conclusão (se cautelar ou antecipada) dependerá a possibilidade de sua estabilização.

Essa constatação torna agora imprescindível que se defina, no específico contexto do processo tributário, onde a tutela diferenciada é identificada com os casos previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional (que diz respeito, tão somente, à suspensão da exigibilidade), se tais tutelas limitam-se a essa possibilidade em termos conteudísticos, ou se podem ostentar objeto diverso (da suspensão da exigibilidade do crédito tributário), bem como, em caso positivo, em que situações a referida tutela terá natureza cautelar ou antecipada.

Para responder a esta questão deve-se retomar a noção de ciclo de positivação da obrigação tributária, a fim de verificar o momento do nascimento da relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, do crédito tributário, bem como, a partir desta constatação, definir a natureza preventiva ou repressiva da intervenção processual adequada, pois a noção de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pressupõe a existência, no plano jurídico, de obrigação devidamente constituída, haja vista que somente se suspende a exigibilidade de crédito (elemento da obrigação tributária) já constituído¹⁶.

Nesse contexto, se nas ações repressivas (anulatórias e mandados de segurança repressivo) pressupõe-se a existência da obrigação tributária, uma vez que figura como pressuposto de tais demandas o lançamento (ou a autoconstituição), o mesmo não se dá nos casos das ações declaratórias, onde se

16. E desde já se adverte que não se negligencia, neste estudo, a figura do lançamento com a única finalidade de prevenir decadência, feito, justamente, quando há decisão, anterior à constituição do crédito tributário, limitando-se a suspender a exigibilidade do crédito tributário, este ainda inexistente (uma vez que a obrigação ainda não está constituída).

Esta situação, hoje prevista tanto na legislação federal quanto na legislação do Estado de São Paulo, só confirma o que se alegou, posto que se o juiz antecipou-se e, em sede de uma demanda de conteúdo preventivo, concedeu tutela provisória suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, notadamente não proibiu a constituição da obrigação tributária, pelo contrário, permitiu que isso fosse feito, contudo, consignou que ela já nascerá com a exigibilidade suspensa, não servindo para arrimar a prática de qualquer medida coativa ou executiva voltada à sua cobrança.

pressupõe a inexistência do ato constitutivo da obrigação tributária, pelo que o juiz, ao conceder a tutela provisória, poderá dar-lhe conteúdo diverso daquele que hoje é mais comum, qual seja, suspensivo da exigibilidade da obrigação tributária (que no caso das demandas preventivas é meramente potencial), o que se confirma pelo fato de ainda não existir o crédito tributário, situação que, inclusive, afasta a vedação posta pelo artigo 141 do Código Tributário Nacional.¹⁷

Assim, cabe concluir que, nas demandas preventivas, (Ações declaratórias e Mandados de Segurança preventivos), o juiz está apto a conceder tutelas com conteúdo diverso da simples suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por não haver obrigação tributária constituída e, conseqüentemente, crédito tributário existente, a atuação jurisdicional não se encontra jungida, no plano das decisões interlocutórias veiculadoras de tutelas provisórias, ao preconizado no artigo 151 do Código Tributário Nacional¹⁸, que se limita a falar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encontrando liberdade muito maior quanto ao conteúdo destas tutelas.

Forte nessa premissa que se conclui absolutamente viável a concessão de tutela provisória em sede de ação declaratória pondo no ordenamento jurídico norma de direito material

17. Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

18. Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

que impeça a autoridade fiscal de constituir a obrigação tributária, que, em outros termos, impeça-lhe de lançar.

Uma vez concedida esta tutela ao autor da demanda preventiva, parece óbvio que ele recebeu tutela jurisdicional apta a, no plano material, pelo efeito antecipado, satisfazer integralmente seu interesse, pondo, portanto, ainda que de forma provisória e com base em juízo de probabilidade e cognição sumária, termo à situação de conflito desencadeadora da atividade jurisdicional, de modo que, tomando como parâmetro o critério da referibilidade ao direito material, ela, a ele se refere de modo direto, ostentando, portanto, natureza de tutela antecipada.

O autor de uma demanda tributária preventiva visa, não se tenha dúvidas, não ter contra si constituído o crédito tributário, é isso que lhe interessa e esse é o efeito por ele pretendido no plano material. Nessa situação, tem direito a Certidão Negativa de Débitos, bem como não se vê sob o perigo de sofrer qualquer medida coativa, como o protesto, por exemplo, sem contar que nada haverá de ser inscrito como passivo em sua contabilidade, haja vista que não haverá obrigação tributária alguma em face dele.

Não é errado afirmar, portanto e pensando no plano da eficácia, que o efeito principal da tutela jurisdicional nestes casos consiste na proibição da constituição da obrigação tributária, pois a relação jurídico-tributária, por ocasião de seu ajuizamento, não existe e o que se pretende é justamente que ela não venha a existir.¹⁹

19. Sobre o tema, vejamos o que leciona Paulo Cesar Conrado: “Falemos de ação geral ou especial, um ponto há de se reconhecer sempre nas sentenças que julgam procedentes as demandas de natureza declaratória negativa (aí incluídas as ‘ações’ declaratórias das quais nos ocupamos): antes de dizer o óbvio (i.e., que a obrigação não existe), tais provimentos firmam no sistema norma individual e concreta inibitória da produção, pelo Fisco, de outra norma individual e concreta, a do lançamento – a tal norma de proibição a que nos referimos em 6.3. Nesse sentido, teríamos, então, que as declaratórias negativas em geral (e assim as ordinárias, fundadas, como salientado, na noção de jurisdição universal) veiculam verdadeira norma de proibição, sendo essa, assim, sua eficácia. /ou, noutro dizer: ao julgar procedentes tais ações, o Estado-juiz afasta a presunção de legalidade que permearia, em tese, todo e qualquer ato que viesse a ser praticado pelo Estado-fisco, proibindo-o de

A demanda preventiva no âmbito do processo tributário deve instrumentalizar, em tempo hábil, este efeito de modo que, se isto é concedido em sede provisória, exsurge claro que o juiz antecipa para etapa inicial do iter processual aquilo que concederia apenas na sua fase final, a decisória, sendo intuitiva a conclusão de que ela (a tutela provisória que proíbe o lançamento), sem sombra de dúvidas, ostenta natureza antecipatória do efeito material objetivado.

Importa alertar que é a ênfase nos efeitos materiais decorrentes da tutela jurisdicional tributária buscada nas demandas antiexacionais preventivas que permite concluir que a tutela provisória proibitiva do lançamento ostenta natureza antecipada, de modo que, embora seja praxe nomear a ação preventiva de rito comum ordinário de ação declaratória, não é correto, apenas com base nessa nomenclatura já tradicional, asseverar que nela não cabe a concessão de tutela antecipada.

Diante disso, a conclusão que se segue é até intuitiva, qual seja, se houver a concessão de tutela jurisdicional provisória proibitiva do lançamento de forma antecedente, ela será passível de estabilização, desde que, obviamente, encontrem-se satisfeitos os demais requisitos exigidos legalmente para tanto.

Essa conclusão não se abala diante do artigo 156, inciso X, do CTN²⁰, que exige o trânsito em julgado da decisão judicial para que tenha aptidão para extinguir a obrigação tributária, posto que, como já referido, enquanto não houver a edificação de linguagem competente, seja por iniciativa do fisco, seja do particular, não haverá obrigação tributária, tampouco crédito

fazê-lo. É bem de ver, ressalte-se, que sobredita eficácia recobre a tutela declaratória se entendida, esta, como *norma individual e concreta material*.

Quer isso significar, portanto, que, diversamente do que apregoa a concepção usual, o provimento declaratório irradia efeitos para o porvir, vale dizer, a partir do momento em que revestido de potência normativa.” (CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. p. 220/221.)

20. Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

X - a decisão judicial passada em julgado.

tributário, o que leva à inexorável conclusão de que a tutela provisória de urgência antecipada antecedente que proíbe o lançamento, mesmo sem ostentar aptidão para transitar em julgado, pode, perfeitamente, estabilizar-se.

6. Considerações finais

Pelo que foi dito acima, quando se analisou a intervenção processual frente ao ciclo de positivação da obrigação tributária e nomeou-se (i) preventiva aquela que visa ao combate de relação jurídica ainda em estado potencial, e (ii) repressiva a que tem por escopo controverter obrigação devidamente constituída, cabe asseverar que a tutela jurisdicional provisória cabível, segundo dispõe o Código Tributário Nacional, nas ações de natureza repressiva, deverá ostentar o caráter suspensivo da exigibilidade da obrigação tributária efetiva, tomando em consideração o disposto nos citados artigos 141, 151 e 156, inciso X, da Lei Complementar Tributária.

De outro lado, nas demandas preventivas, não ocorre tal limitação, de modo que a tutela provisória pode ostentar natureza diversa da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não se olvidando, contudo, como já mencionado em nota de rodapé, que o juiz, no bojo de uma demanda preventiva, pode conceder tutela provisória suspendendo a exigibilidade do crédito tributário potencial (uma vez que a obrigação ainda não está constituída), dando ensejo à figura do lançamento para prevenir decadência, cabível, neste caso, porque o juiz – ao conceder tutela provisória suspensiva da exigibilidade de crédito tributário potencial - não proibiu a constituição da obrigação tributária, pelo contrário, permitiu o lançamento, consignando, entretanto, que a obrigação por ele veiculada nascerá com a exigibilidade suspensa.

Nesses casos, em que o conteúdo da tutela provisória consiste na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a natureza cautelar do comando jurisdicional provisório exsurge evidente, uma vez que, no plano material, os efeitos

principais pretendidos pelo demandante não estarão satisfeitos, haja vista que, contra ele, haverá, devidamente constituída, uma obrigação tributária, justamente aquilo que ele pretendia impedir com o ajuizamento da ação preventiva, ou extinguir com a propositura da demanda repressiva.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cabe colocar em relevo, é situação provisória que permite a manutenção do interesse processual nas demandas que tem por objetivo combater a obrigação tributária, impedindo que o fisco prossiga nas etapas do ciclo de positivação em busca do adimplemento do seu crédito, o que, caso ocorresse, tornaria despicienda a tutela jurisdicional preventiva/repressiva inicialmente requerida, impondo ao contribuinte, após o adimplemento da obrigação, o ônus de ajuizar ação de repetição do indébito tributário, constatação que vem reforçar o entendimento acima, no sentido de que a tutela provisória que suspende a exigibilidade do crédito tributário (seja este potencial ou efetivo) ostenta inegável natureza cautelar.

De outro lado, se no âmbito de uma demanda preventiva o juiz concede tutela provisória cujo conteúdo consiste na proibição da constituição da obrigação tributária, evidencia-se que antecipou o efeito principal pretendido pelo autor da demanda, pois, com esta decisão, ele (o autor) não terá contra si qualquer obrigação tributária, situação material ideal buscada por aquele que se vale de uma ação tributária preventiva, o que impõe atribuir a esta decisão provisória a natureza antecipatória e, conseqüentemente, admitir sua estabilização, desde que requerida em caráter antecedente, contra ela (a decisão interlocutória veiculadora da tutela provisória de urgência antecipada) não for apresentado recurso.